# EN PORTADA:

## El tema del mes

# La previsible modificación de la concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

**Iñaki Alonso Arce**
*Doctor en Derecho*

**Resumen**

**Iñaki Alonso analiza el acuerdo entre el PNV y el PSOE para posibilitar la investidura de Pedro Sánchez como presidente del Gobierno del Estado respecto al compromiso de avanzar en el modelo actual de concertación del IRNR que permita la aplicación de normativa autónoma en el caso de contribuyentes no residentes que obtengan rentas en el País Vasco sin disponer de establecimiento permanente.**

**La materialización de este acuerdo supondrá la culminación del proceso de adecuación de los cánones de la concertación tanto al respeto a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como a la coherencia interna de los principios de esa concertación en relación con las figuras nucleares de la imposición directa.**

El acuerdo suscrito entre el Partido Nacionalista Vasco y el Partido Socialista Obrero Español para la investidura de Pedro Sánchez como presidente del Gobierno del Estado en la XV Legislatura incluye, entre otras cuestiones relativas al Concierto Económico, un acuerdo de singular relevancia en relación con el ámbito del autogobierno de las instituciones vascas, ya que ambos partidos han recogido en el apartado 3.1 de su acuerdo, el que inicia el apartado dedicado a las cuestiones del ámbito económico y fiscal, lo siguiente: «*El Gobierno se compromete a modificar el apartado Uno del artículo 21 del Concierto Económico, al objeto de avanzar en el modelo actual de concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de manera que sea posible la aplicación de normativa autónoma en el caso de contribuyentes no residentes que obtienen rentas en la Comunidad Autónoma del País Vasco sin disponer de un establecimiento permanente, con el compromiso de no incurrir en competencia fiscal*»

Para contextualizar la relevancia de este acuerdo, hay que partir de que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento jurídico, pactado entre la Administración del Estado y las instituciones forales y comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que, en ejercicio del amparo y reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales de la disposición adicional primera de la Constitución y de su actualización a través del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika, establece el alcance de las competencias normativas de los Territorios Históricos y los puntos de conexión para determinar en cada impuesto cuándo corresponde la aplicación de los tributos a las Haciendas Forales.

No hay que olvidar que el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Gernika dispone la competencia de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y la de las Diputaciones Forales para la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, limitándose la excepción hoy en día a los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los impuestos especiales después de la desaparición de los monopolios fiscales y de la conversión de la renta de Aduanas en un tributo propio de la Unión Europea.

El Concierto Económico diferencia los impuestos en dos grandes grupos en función del alcance de las competencias que se reconocen a las instituciones competentes de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales): tributos concertados de normativa autónoma, que son aquellos en los que las instituciones forales pueden establecer la regulación que tengan por conveniente; y tributos concertados de normativa común, en los que las instituciones forales tendrán que establecer las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el resto del Estado, sin perjuicio de poder aprobar plazos y modelos de declaración propios.

Fundamentalmente se puede decir que los impuesto directos son, en la generalidad de los casos y en los más relevantes, sin duda, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuestos concertados de normativa autónoma, mientras que los impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o los impuestos especiales y con la excepción de buena parte del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, son tributos concertados de normativa común.

Un caso particular es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que grava la renta de los contribuyentes no residentes en territorio español, y que distingue a la hora de gravar entre contribuyentes que disponen en el Estado de un establecimiento permanente de los que no tienen tal establecimiento, por ejemplo, el caso de los inversores extranjeros que invierten en sociedades vascas. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes se encuentra concertado como un impuesto de normativa autónoma en el caso de los establecimientos permanentes y como un impuesto concertado de normativa común en el caso de contribuyentes no residentes que obtienen rentas aquí sin disponer de un establecimiento permanente.



**impuesto concertado de normativa común cuando no se disponga de establecimiento permanente**

Es cierto que respecto a los contribuyentes no residentes que obtienen rentas en territorio español sin la mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos en los que puedan ejercitar la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional será tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio siempre y cuando la renta obtenida en territorio vasco represente la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, esta será satisfecha por las Diputaciones Forales con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

Este último inciso, como luego veremos, tiene relación con la posibilidad de optar por tributar como si fueran residentes en territorio español los no residentes que lo sean de otros Estados miembros de la Unión Europea y que obtengan en territorio español la mayor parte de su renta, por la necesidad de adecuarse a la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Schumacker (1) y que reconoce el derecho de todos los europeos a la personalización del gravamen sobre la renta en una jurisdicción, al menos.

Por lo tanto, y resumiendo, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes hay dos modalidades de tributación: una para establecimientos permanentes, respecto de la que, conforme a los principios de la concertación que estamos mencionando, los Territorios Históricos tienen autonomía normativa para determinar cuál sea la regulación que deban aplicar esos contribuyentes; y otra para contribuyentes no residentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, respecto de los que los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de esos contribuyentes que las vigentes en cada momento en el resto del Estado, con la excepción ya mencionada del régimen opcional para residentes en otros Estados miembros de la Unión

Europea que obtienen en España una parte muy elevada de su renta mundial.

El propio Concierto Económico establece que *se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes,* y que, *en particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.*

En mi opinión, esta situación no tiene una razón de ser que la justifique actualmente y, dado que el propio Concierto Económico establece que las instituciones forales deben adecuarse a lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales y a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, no hay elementos jurídicos ni técnicos que justifiquen esa diferencia de tratamiento en la concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, diferencia que rompe la lógica inherente a la concertación de los impuestos y dificulta la coherencia de la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes foral.

Es más, esta limitación a la autonomía normativa de los Territorios Históricos, que constituye una excepción en relación con los impuestos directos que gravan con carácter general la obtención de renta, no es sino un resquicio de las reglas que ordenaban la concertación en tiempos pretéritos, ya que el primer Concierto Económico que se aprobó tras la entrada en vigor de la Constitución y del Estatuto de Autonomía de Gernika, reconocía como una competencia exclusiva del Estado la tributación de los no residentes, pero esta situación cambió radicalmente como consecuencia de la reforma del Concierto Económico de 1981 operada en 1997, a partir de la cual, la tributación de los no residentes también pasó a formar parte del elenco de competencias de las instituciones forales, en consonancia, por otro lado, con las previsiones contenidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía.

Además, la falta de competencia para regular el tratamiento de los contribuyentes no residentes que no operan con establecimiento permanente hace que no puedan desplegar toda su eficacia medidas aprobadas por las instituciones forales como las normas para el fomento del emprendimiento aprobadas para 2022 o las medidas de fomento de la cultura a través de las producciones audiovisuales y de los espectáculos en vivo aprobadas para 2023, puesto que las medidas aprobadas solo se aplican a los contribuyentes residentes y no a los no residentes sin establecimiento permanente.

Así, por ejemplo, en el ámbito del emprendimiento se ha establecido un esquema de incentivación para compartir el riesgo de los nuevos proyectos empresariales como forma de colaboración público-privada mediante el establecimiento de deducciones en el momento de la inversión y un tratamiento incentivador de la reinversión en nuevos proyectos empresariales de las ganancias que puedan producirse en el momento de la desinversión, medidas todas ellas que pueden ofrecerse a los posibles inversores residentes en Euskadi pero no a los contribuyentes extranjeros que pudieran estar interesados en participar en esas inversiones, lo que genera un desequilibrio entre los diferentes inversores y reduce la potencialidad de creación de nuevas actividades empresariales de las medidas aprobadas al dejar fuera a la inversión exterior.

En el ámbito de las producciones audiovisuales o de los espectáculos en vivo de artes escénicas o de la música también quedan fuera de la posibilidad de financiar este tipo de proyectos los contribuyentes no residentes porque las medidas que se han aprobado en relación con la participación en la financiación de ese tipo de producciones (artículo 66.quinquies) tampoco pueden extenderse a los no residentes al no tener autonomía normativa, lo mismo que sucede en relación con el artículo 64.bis de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades en relación con la participación en la financiación de proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

En resumen, la situación actual reduce la eficacia de las medidas fiscales adoptadas por las instituciones forales en el ámbito de la imposición directa porque nunca pueden producir efectos sobre contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, limitando la coherencia del sistema tributario de los Territorios Históricos y tratando de peor condición a los inversores extranjeros, sin que, como decíamos exista en este momento una razón de peso para que la tributación de los no residentes que obtienen rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente deba tratarse como un impuesto concertado de normativa común.

Por ello, es relevante el acuerdo de investidura en este aspecto ya que, más que profundizar en la concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes como reza literalmente, lo que está llamado a producir es una adecuación del Concierto Económico para que la concertación de los diferentes tributos guarde una coherencia entre las diferentes figuras, el alcance de la autonomía normativa de los territorios forales y los puntos de conexión para la distribución de las competencias de aplicación de los tributos entre las diferentes Administraciones tributarias.

La referencia final del acuerdo a que esa modificación de la concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el sentido de ampliar la competencia normativa de los territorios forales se realizará *con el compromiso de no incurrir en competencia fiscal*, en mi opinión, es algo que se encuentra ínsito en el propio modelo de Concierto Económico ya que la autonomía normativa de los Territorios Históricos se encuentra siempre limitada por las normas de armonización establecidas en el propio Concierto Económico, que precisamente lo que garantizan es que no se produzcan esas situaciones.

De hecho, las letras b) y c) del artículo 3 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establecen que los Territorios Históricos, al establecer su normativa tributaria, *mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado* , y *respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos*, con lo que es evidente que la conjunción de ambas reglas garantiza unos contornos mínimos que imposibilitan prácticas de competencia fiscal perniciosa, si bien, no hay que olvidar, como el propio Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de manifestar en diversos pronunciamientos que el reconocimiento de autonomía a una determinada institución precisamente se materializa en su facultad para dictar disposiciones diferentes a las del resto del Estado, pues lo contrario no sería tal autonomía.



**este camino impuesto comenzó hace ya varias décadas**

Hay que recordar, por otro lado, que este camino hacia la conversión del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en un impuesto concertado de normativa autónoma, en términos similares al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, tributos que gravan la obtención de renta cuando los contribuyentes son residentes en territorio español y, por tanto, pueden considerarse de la misma naturaleza, comenzó hace ya varias décadas como consecuencia de la actuación de las instituciones de la Unión Europea y la aplicación de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, singularmente la libertad de circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento en el caso de las empresas.

Si recordamos precisamente el primer supuesto en el que se planteó la cuestión de la compatibilidad del reparto de competencias establecido en el Concierto Económico con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en esta primera ocasión, se trató de un procedimiento administrativo abierto por la Comisión Europea para analizar si unas determinadas Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco podían implicar una restricción a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La actuación de la Comisión Europea tuvo su origen a raíz del ejercicio por parte de las Instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de sus competencias en materia tributaria, tanto en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como, fundamentalmente, al Impuesto sobre Sociedades.

Debido a la grave situación de crisis económica padecida por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a mediados de los años ochenta del pasado siglo, las autoridades competentes del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco establecieron un plan de actuación para impulsar una revitalización de la actividad económica, tratando con ello de utilizar la política económica para reducir el fuerte impacto negativo que la crisis desatada en torno a 1983 y 1984 había provocado en la Comunidad Autónoma del País Vasco en general y, en algunas zonas de la misma, como la margen izquierda de la ría del Nervión en el Territorio Histórico de Bizkaia en particular, tanto en su vertiente de reducción de la actividad económica como en la correspondiente a las elevadas tasas de desempleo alcanzadas.

Obviamente, la política fiscal fue uno de los instrumentos utilizados por las Instituciones competentes para ello, esto es, las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos vascos, dentro de esa política de reactivación e impulso de la actividad económica y productiva en los términos expuestos.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco entonces vigente, todavía en su redacción original de 1981 como hemos mencionado con anterioridad, otorgaba a las Instituciones forales competencia para regular incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 al desarrollar las características fundamentales del régimen de Concierto Económico, se excluía lo relativo a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos no residentes en territorio español. Hay que tener presente que hasta 1999 no nacería el Impuesto sobre la Renta de No Residentes como un tributo independiente ya que con anterioridad la tributación de los no residentes por sus rentas obtenidas se regulaba dentro de las propias normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades bajo el paraguas de la obligación real de contribuir.

Teniendo presentes estas premisas, las Instituciones Forales aprobaron en 1988 sendas Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión, en concreto, a través de la Norma Foral 28/1988, de 18 de julio, en el Territorio Histórico de Araba/Álava, de la Norma Foral 8/1988, de 5 de julio, en el Territorio Histórico de Bizkaia, y de la Norma Foral 6/1988, de 14 de julio, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, todas ellas con un contenido muy similar.

Estas Normas Forales reconocieron a los sujetos pasivos a los que resultase de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, singularmente, del Impuesto sobre Sociedades, una serie de incentivos fiscales consistentes en deducciones de la cuota en concepto de inversiones en activos fijos materiales nuevos productivos y en concepto de contratación de personal, así como otros beneficios fiscales como la libertad de amortización de los bienes en los que consistan las nuevas inversiones.

Tras la modificación del Concierto Económico producida por medio de la Ley 27/1990, de 28 de diciembre, el ámbito de aplicación de las Normas Forales mencionadas se había ampliado, en la misma medida en que es objeto de ampliación la capacidad normativa en el Impuesto sobre Sociedades de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo que, aún sin proceder a una modificación del citado régimen de incentivos fiscales, su ámbito de aplicación varió como consecuencia de la nueva redacción del Concierto Económico.

En este sentido, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se produjo ningún cambio en cuanto a su aplicación, que, como hasta entonces, abarcaba a las personas físicas con residencia habitual en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que realizasen actividades empresariales o profesionales, pero por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, sí se produjo una ampliación, ya que dejaba de ser requisito de aplicación de la normativa foral en este Impuesto el que la entidad en cuestión operase exclusivamente en territorio vasco.

Con la modificación del Concierto Económico de 1990 la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco resultaba de aplicación a las siguientes entidades:

**1º)** A las entidades con domicilio fiscal en alguno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera superado un millón ochocientos mil euros, con independencia del lugar en el que realizasen sus operaciones.

**2º)** A las entidades con domicilio fiscal en territorio de régimen común, con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que hubiera superado un millón ochocientos mil euros y que operasen exclusivamente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

**3º)** A las entidades con domicilio fiscal en alguno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera superado un millón ochocientos mil euros y que realizasen operaciones tanto en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como en territorio de régimen común, siempre que el volumen de operaciones realizado en este último territorio no fuera igual o superior al setenta y cinco por ciento del total del volumen de operaciones de la entidad.

Fuera de estos supuestos no resultaba de aplicación la normativa foral de los Territorios Históricos vascos en materia del Impuesto sobre Sociedades, y singularmente, no resultaba de aplicación a los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, aun cuando éstos se encuentren en alguno de los tres casos mencionados.

La Comisión Europea, en el ejercicio de sus competencias de vigilancia del cumplimiento por parte de las Instituciones competentes de los Estados miembros de los principios, normas y mandatos incorporados en el Derecho de la Unión Europea, singularmente en los Tratados, pero también en el Derecho derivado, realizó un análisis detallado de la normativa foral mencionada.

Después de un largo proceso de investigación, iniciado por una carta de fecha 11 de octubre de 1988, solicitando información a las autoridades españolas sobre el régimen de incentivos fiscales a la inversión establecido por las Normas Forales vascas mencionadas, así como por la Comunidad Foral de Navarra, culminó su análisis con la Decisión 93/337/CEE, de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, por la que se declaraba que las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales vascas eran, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el mercado interior de conformidad con el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 49 del Tratado.

Es decir, la Comisión estaba considerando bajo dos perspectivas diferentes, la de las ayudas estatales (artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y la de la libertad de establecimiento (artículo 49), el régimen establecido por las Normas Forales vascas, aunque la base principal de su análisis radicaba en la restricción a la libertad de establecimiento.

Analizando la parte expositiva de la Decisión se puede concluir que la Comisión Europea, haciendo suya una doctrina reiterada por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considera que las medidas fiscales mencionadas son incompatibles con el mercado común en la medida en que imposibilitan el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de las personas y entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea diferentes de España, aun cuando éstos operen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Es decir, el argumento por el que se declaran contrarias al ordenamiento comunitario las Normas Forales expuestas no es su contenido, sino su ámbito de aplicación, ya que lo que se considera lesivo para el ordenamiento de la Unión no son las concretas disposiciones incorporadas al ordenamiento foral por las Normas Forales referidas, sino que esas medidas no sean de aplicación a los no residentes que actúen en el Estado español por medio de establecimiento permanente.



**Identidad de trato para todos los residentes en Estados Miembros de la Unión Europea**

Al final, lo que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de establecimiento tratan de garantizar es la identidad de trato a los ciudadanos residentes en un Estado miembro y a los no residentes en el mismo que, siendo residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realicen operaciones en ese primer Estado por medio de un establecimiento permanente, porque van a estar en una situación equiparable a los efectos del análisis que debe realizarse en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Esto es, cualquier entidad residente en el Estado español que se encontrase en alguna de las tres circunstancias descritas con anterioridad podía gozar de las medidas fiscales controvertidas, mientras que una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea que operase en territorio español y, concretamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco por medio de un establecimiento permanente, no podía gozar de esas medidas, aun cuando cumpliera los requisitos establecidos en alguno de los tres supuestos mencionados.

Resumiendo, lo que la libertad de establecimiento protege en un caso como éste es que se apliquen los mismos criterios a los residentes en un Estado miembro que a los no residentes que operen en él mediante establecimiento permanente, y que se encuentren en una situación equiparable. Y por lo tanto, las Normas Forales se consideran contrarias a la libertad de establecimiento en la medida en que no resultan de aplicación en base a los mismos criterios a las entidades residentes y a las no residentes.

Analizando en detalle la controversia, queda claro que no sería contrario a la libertad de establecimiento que un establecimiento permanente de una entidad belga, por poner un ejemplo, domiciliado en Madrid, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior supere un millón ochocientos mil euros, que realizase un cinco por ciento de sus operaciones en territorio foral, no pueda acogerse a la normativa foral, ya que una entidad residente con domicilio en Madrid y el mismo porcentaje de su volumen de operaciones en territorio foral tampoco puede acogerse a las mismas.

Pero lo que sí es contrario a la libertad de establecimiento es que un establecimiento permanente de una entidad belga, por continuar con el mismo ejemplo, domiciliado en Madrid, con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a un millón ochocientos mil euros y que realizase todas sus operaciones en el Territorio Histórico de Bizkaia, no pueda acogerse a la normativa foral, en la medida en que una entidad residente con domicilio fiscal en Madrid, que realice ese volumen de operaciones exclusivamente en el Territorio Histórico de Bizkaia sí puede acogerse a la normativa foral.

La Comisión Europea no realiza en la Decisión mencionada un análisis exhaustivo de las causas de justificación que podrían servir para considerar compatible con el ordenamiento de la Unión Europea una medida fiscal que se aplica en esas condiciones, quizás, en parte, porque para aquella fecha no se había desarrollado suficientemente la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre libertades fundamentales que hemos estado exponiendo, porque no debemos olvidar el contexto temporal en el que se produce esta decisión.

Ahora bien, lo que sí resulta absolutamente curioso es que la Comisión, habida cuenta de las peculiaridades del caso y, especialmente, del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco, determina que conviene prever un período transitorio, hasta el final del año 1993, para poner fin a las distorsiones mencionadas y ajustar de este modo el sistema de ayudas fiscales de que se trata al Derecho de la Unión Europea.

Este hecho de dar un plazo al Reino de España para que ponga fin al incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, y en particular, de la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no tiene justificación en el esquema de efecto directo de ese precepto del Tratado, puesto que si una regulación fiscal supone un incumplimiento del Tratado y no está justificada, no lo está en ningún momento, sin que el ordenamiento de la Unión Europea le confiera a la Comisión la potestad para determinar que un Estado puede seguir incumpliendo el ordenamiento de la Unión.

En este sentido, es probable que la razón de ser de esta moratoria derive de que estamos en los albores de la actuación de la Comisión Europea en materia de normas fiscales y libertades fundamentales, por lo que no tenía asentada ninguna práctica administrativa al respecto, y de la confusión de regímenes jurídicos que se produce en esa decisión al mezclar la disciplina de las ayudas estatales con el ámbito de las libertades fundamentales, que atienden a diferentes parámetros en su configuración y en el ámbito de las competencias que confieren a la Comisión Europea.

En cualquier caso, la concesión de este período de moratoria para adecuar la regulación al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea indica que la Comisión Europea ya se está percatando de dónde radica el problema fundamental del respeto a la libertad de establecimiento por parte de la normativa foral, esto es, en los puntos de conexión que establecen quién es el titular de las competencias normativas respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a entidades no residentes, y por eso arbitra un plazo para que, de acuerdo con los procedimientos internos establecidos en el ordenamiento jurídico español, se proceda a corregir el problema, ya que es consciente de que su solución pasa por una modificación pactada del texto del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la que tuvo que llevarse a efecto finalmente en 1997 y que se completó posteriormente con la renovación del Concierto Económico acordada en 2002.

Ahora bien, pese a lo que acabamos de apuntar, la solución que implementó en primer término el legislador estatal no fue un acuerdo para la modificación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, como sugería indirectamente la Comisión Europea, sino que descartando esa vía, utilizó su poder legislativo para establecer una medida compensatoria para los ciudadanos y entidades europeas discriminadas en el caso que nos ocupa, de tal manera que, a la postre, su tratamiento fuera equiparable al de los residentes en el Estado español.

En lugar de modificar el Concierto Económico y reconocer competencia normativa sobre los no residentes a los Territorios Históricos vascos con iguales criterios que a los residentes, la Administración del Estado decidió establecer una solución unilateral, sin disminuir el ámbito de sus competencias, que pusiera fin al peor trato que recibían los establecimientos

permanentes de entidades no residentes.

Esta norma se instrumentó a través de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que tenía la siguiente redacción:

> *«Disposición adicional octava. Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español.*
>
> *Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».*

Analizando esta disposición, por una parte, es importante dejar claro cuál es su ámbito de aplicación, y en este sentido, resulta palmario que se refiere exclusivamente a los sujetos pasivos que cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

**a)** Que sean personas o entidades no residentes en territorio español.

**b)** Que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.

**c)** Que operen en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de poder operar en el resto del territorio del Estado español.

**d)** Que por su condición de no residentes en el Estado español deban tributar de conformidad con la normativa tributaria vigente en territorio común.

**e)** Que hubieran podido acogerse a la normativa foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra en caso de no haber sido no residentes o en caso de no existir la atribución exclusiva de competencias sobre no residentes a la Administración del Estado en el entonces vigente Concierto Económico.

Este último requisito implica que hubieran cumplido los requisitos de domiciliación y volumen de operaciones necesarios para poder acogerse a la normativa tributaria foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para las personas y entidades residentes en territorio español.

Por lo tanto, podemos resumir esta primera consideración respecto del ámbito subjetivo de aplicación de la disposición concluyendo que se habilita un instrumento normativo para aquellos contribuyentes residentes en la Unión Europea en un Estado distinto de España y que operasen en el País Vasco en unas condiciones tales que, de haber sido residentes, hubieran tributado conforme a la normativa foral.

Es lógico que quede de esta manera tan estrictamente delimitado su ámbito de aplicación, en la medida en que su finalidad se reduce a adecuar el sistema de Concierto Económico a las exigencias de la libertad de establecimiento contenidas en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido apuntado por la Decisión de la Comisión Europea, esto es, dado que exige que a los no residentes que operen mediante establecimiento permanente se les apliquen los mismos criterios que a los ciudadanos residentes a la hora de determinar su régimen de tributación (e incluso a los no residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente pero obtengan una proporción mayoritaria y relevante de sus rendimientos en el territorio español, aunque este supuesto lo analizaremos en el siguiente apartado).

No estamos, por tanto, ante una norma que se aplique a cualquier no residente que opere en el País Vasco, sin importar la forma en la que opera en el mismo, no se aplica a una entidad belga, por poner un ejemplo, que realiza operaciones en Bilbao y en Burgos a través de un establecimiento permanente domiciliado en Burgos, cuando su volumen de operaciones en el Territorio Histórico de Bizkaia no supone más que el diez por ciento del total de sus operaciones, ya que en este caso la inaplicación de la normativa foral no responde simplemente al carácter de no residente, puesto que incluso en el supuesto en que estuviésemos ante una entidad residente en España, tampoco podría aplicar la normativa foral al no cumplir las exigencias que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece para ello.



derecho de reembolso

En un segundo término, también es conveniente aclarar desde este momento que el derecho de reembolso lo concede la Administración del Estado y dentro de la normativa tributaria vigente en territorio de régimen común, como no podía ser de otra manera en la medida en que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no eran titulares de competencias normativas respecto a no residentes, ni tampoco exaccionadoras, respecto al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aquellos momentos.

Como una tercera consideración hay que tener presente que la disposición establece que ese derecho de reembolso se producirá en el marco de la normativa europea, lo cual debe interpretarse, teniendo en cuenta la finalidad de la disposición, en el sentido de reconocer ese derecho en la medida en que el reparto interno de competencias fiscales en el Estado español provoque una lesión de los derechos y libertades garantizadas por el Derecho de la Unión, como la tantas veces aludida libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y además dentro del estricto respeto a las normas de Derecho de la Competencia vigentes en el ordenamiento de la Unión.

En cuarto lugar, hay que tener presente que el derecho de reembolso se concreta en la diferencia efectiva padecida por el contribuyente no residente cuando satisface una deuda tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades aplicando la normativa vigente en territorio de régimen común superior a la que hubiera resultado si hubiese aplicado la normativa foral de esos Impuestos.

De esta manera, el Estado español no eliminó la causa del problema de discriminación contrario a la libertad de establecimiento, para lo que tendría que haber modificado los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino que eliminó la discriminación en sus efectos económicos, ya que, en último extremo, lo que proscribe el Derecho de la Unión es que un no residente pague más impuestos que un residente de sus mismas características.

Como última consideración general respecto a esta disposición, hay que concluir que, aun teniendo en cuenta sus prescripciones, va a haber contribuyentes europeos no residentes en España que van a seguir sometidos en su totalidad a la normativa de territorio de régimen común, en la medida en que no cumplieran los requisitos establecidos para que les fuera de aplicación la normativa foral.

De hecho, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, solucionó los problemas planteados en relación con la libertad de establecimiento, por lo que la Comisión Europea se dio por satisfecha y consideró ejecutada y cumplida su Decisión por parte del Reino de España con la incorporación de esa medida en el ordenamiento jurídico estatal, lo que verificó por medio de una comunicación oficial remitida por la Dirección General de la Competencia a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea.

En esta comunicación, de fecha 3 de febrero de 1995, identificada con el número D-11525, el Director General adjunto de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea trasladaba las siguientes consideraciones al Reino de España sobre la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre:

> *«Analizado el texto, observo que a estas empresas les será reembolsado el excedente de los impuestos abonados, que se obtiene calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común (el resto del territorio español) y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales (las provincias vascas).*
>
> *En estas condiciones, estimo que las autoridades españolas se han ajustado al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que, por consiguiente, el régimen fiscal vasco ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 CE [artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea]».*

Ahora bien, el paso del tiempo y la propia lógica de los acontecimientos y de la evolución de las distintas situaciones creadas llevó a que en 1997 la reforma del Concierto Económico tuviera en consideración estos problemas planteados y estableciese los mismos puntos de conexión en cuanto a normativa y a exacción respecto a los no residentes que operasen en los Territorios Históricos vascos por mediación de establecimiento permanente que los establecidos para los contribuyentes

residentes en el Estado español.

Y esta línea se profundizó en la renovación del Concierto Económico a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en la que se ha permitido también a los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, pero que obtengan la mayor parte de sus rentas en España, que ejerciten la opción por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuando la mayoría de sus rentas las obtengan en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la opción la realizan por la aplicación de la normativa foral vigente en cada momento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se ha completado la equiparación entre ciudadanos residentes y no residentes en cuanto a los criterios aplicables para determinar la normativa que les resulta de aplicación y las Haciendas con competencias exaccionadoras de los distintos tributos, por lo que ya no se le podían a partir de ese momento reprochar tachas de incompatibilidad con la libertad de establecimiento establecida en el ordenamiento de la Unión Europea, tal y como es entendida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por la Comisión Europea.

Lo que resultaba evidente a partir de la modificación del Concierto Económico de 1997 es que ya no existían contribuyentes no residentes que fueran residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea a los que no resultara de aplicación la normativa por el hecho de ser no residentes, ya que se equipararon, como decimos, los criterios para determinar la sujeción a la normativa foral de unos y de otros, y en consecuencia, la disposición adicional octava que hemos transcrito dejó de tener aplicación porque ningún contribuyente cumplía los requisitos establecidos en la misma.

Esta solución es mucho más ajustada al ordenamiento de la Unión Europea y a la interrelación entre ambos ordenamientos, el europeo y el interno, que el establecimiento de una compensación como se había realizado por parte de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, porque elimina en la base el problema de restricción discriminatoria hacia los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que hubieran ejercitado su libertad de establecimiento, aunque es cierto que, en ambos casos, los contribuyentes no residentes habían dejado de estar en peor situación, porque la compensación instrumentada por esa disposición adicional había puesto fin a ese trato discriminatorio.

Aun así, creo importante insistir en que es mejor solución la que se alcanzó en la renovación del Concierto Económico de 1997 porque precisamente pone de manifiesto que al establecer los términos de la concertación, al precisar el alcance de los derechos históricos de los territorios forales en este ámbito, se están teniendo presentes las constricciones que impone la pertenencia a la Unión Europea y la aplicación del Derecho de la Unión, ya desde el propio diseño del modelo de descentralización fiscal en que consiste el régimen de Concierto Económico.

Es cierto que ello implica una restricción de la competencia de la Administración del Estado respecto a la situación que se había establecido en el Concierto Económico de 1981, pero también lo es que la retención de la competencia sobre los contribuyentes no residentes carece de una justificación técnica en un escenario de descentralización fiscal como el derivado de la disposición adicional primera de la Constitución, tal y como hemos argumentado con anterioridad.

Como hemos expuesto hace un momento, la reforma del Concierto Económico de 2002 no solamente mantuvo la equiparación de las normas de concertación de los contribuyentes no residentes que operaban en territorio español por mediación de establecimiento permanente con las personas jurídicas residentes sometidas al Impuesto sobre Sociedades que se había introducido en la reforma de 1997, sino que también incorporó una regla adicional a la concertación de la tributación de los no residentes para atribuir a los Territorios Históricos la competencia para regular el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que no operen en España por mediación de establecimiento permanente pero que quieran tributar aquí por la totalidad de su renta mundial en calidad de residentes.

Si estudiamos la labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito de las libertades fundamentales, podemos constatar que uno de los primeros problemas que se planteó ante el mismo fue el tratamiento de los trabajadores fronterizos y la posibilidad de personalizar el gravamen en el Estado miembro en el que se tributa.

El asunto Schumacker fue el que llevó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a determinar que los Estados miembros debían garantizar que, si en el Estado de residencia del contribuyente no tenía rentas suficientes sometidas a tributación que le

pudieran permitir una personalización del gravamen en función de sus situaciones personales y familiares, el Estado en el que obtuviera la mayor parte de su renta como no residente, tenía que permitir esa personalización del gravamen.

A partir de la publicación de esa sentencia, los Estados miembros fueron conscientes de la importancia de establecer un mecanismo tributario en sus ordenamientos para garantizar que cumplían con las prescripciones que había establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Schumacker, lo que hizo que en España se estableciera un régimen opcional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los contribuyentes sometidos al mismo por obligación real que cumplieran unos determinados requisitos (hoy en día contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operan en territorio español por mediación de un establecimiento permanente), vinculados a lo que se había determinado en la sentencia Schumacker, en virtud del cual se les permitiría tributar aplicando las reglas previstas para la obligación personal, y por tanto, incluyendo la posibilidad de personalizar el gravamen, en las mismas condiciones que las que se encuentran establecidas para los sujetos pasivos residentes.

En un principio, esa regulación solamente se estableció en la Ley estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque, como hemos avanzado, en aquel entonces la competencia para regular la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondía exclusivamente a la Administración del Estado.

De hecho, cuando se adaptó el Concierto Económico en 1997 para solucionar la controversia que acabamos de referir respecto a la aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a los contribuyentes no residentes que operasen por medio de establecimiento permanente en las mismas condiciones que las establecidas para los contribuyentes residentes, no se hizo lo mismo con este otro supuesto, que siguió perteneciendo a la competencia de regulación del Estado, por entender que la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente debía regirse en el País Vasco por las mismas normas sustantivas y formales que estuvieran vigentes en cada momento en territorio de régimen común.

En 1999 desaparece la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y se ubica la tributación directa de los no residentes en el nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que aglutina las anteriores reglas de tributación, si bien sin distinguir entre personas físicas y jurídicas, sino más bien entre no residentes que operan en España por mediación de establecimiento permanente y los que no lo hacen.

En el nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes también se mantiene la opción por tributar conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes que cumplan los requisitos a que se refiere la sentencia Schumacker, pero como se trata de contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente, en aquel momento las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tenían que regular ese régimen opcional con las mismas reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de territorio común, en lugar de con las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de territorio foral.

Obviamente, mantener que los contribuyentes no residentes que cumplieran los requisitos, de ser residentes, para aplicar la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podían hacerlo porque el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes sin establecimiento permanente no reconocía autonomía normativa a los Territorios Históricos, es tanto como mantener que se produce una distorsión a la libre circulación de trabajadores en los mismos términos en los que se había plasmado la Decisión de la Comisión Europea de 1993 sobre las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988.



**sentencia Schumacker**

Por esa razón, la renovación del Concierto Económico de 2002 estableció una excepción al carácter de impuesto concertado de normativa común del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes que operan sin mediación de establecimiento permanente, precisamente para aquéllos que quieran acogerse al régimen opcional establecido para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea para cumplir con los requerimientos de la sentencia Schumacker.

Ya hemos indicado que esa modificación del Concierto Económico supuso que se ha permitido también a los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, pero que obtengan la mayor parte de sus rentas en España, y que ejerciten la opción

por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que, cuando la mayoría de sus rentas las obtengan en los Territorios Históricos vascos, la opción la realicen por la aplicación de la normativa foral vigente en cada momento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que se ha completado la equiparación entre ciudadanos residentes y no residentes en cuanto a los criterios aplicables para determinar la normativa que les resulta de aplicación y las Haciendas con competencias exaccionadoras de los distintos tributos, por lo que ya no se le podían a partir de ese momento reprochar tachas de incompatibilidad con las libertades fundamentales establecidas en el ordenamiento de la Unión Europea, tal y como es entendida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por la Comisión Europea.

Con ello, desde 2002 también se eliminaron las posibles restricciones discriminatorias a la libertad de circulación de trabajadores que podía implicar un régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas foral que fuera más beneficioso que el vigente en territorio de régimen común, porque la cuestión esencial en este aspecto es que se produzca una igualdad de trato entre los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea y los residentes del propio Estado que se encuentren en una situación comparable.

Y con el acuerdo entre el Partido Nacionalista Vasco y el Partido Socialista Obrero Español de noviembre de 2023 para posibilitar la investidura de Pedro Sánchez como presidente del Gobierno del Estado, cuando el mismo se materialice en el correspondiente acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico y se incorpore al ordenamiento jurídico mediante la correspondiente ley de modificación del propio Concierto Económico, se habrá culminado un proceso lógico de adecuación de los cánones de la concertación no sólo al respeto a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que ya se había producido desde la renovación del Concierto Económico de 2002, sino, sobre todo, a la coherencia interna de los principios de esa concertación en relación con las figuras nucleares de la imposición directa, por lo que creo que debemos claramente felicitarnos.

## Notas

(1) Asunto C-279/93: conclusiones del Abogado General Léger de 22 de noviembre de 1994 (ECLI:EU:C:1994:391) y sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 14 de febrero de 1995 (ECLI:EU:C:1995:31).

Ver Texto