

UNA CRÓNICA DEL CONCIERTO ECONÓMICO (1981-2005): DEFENSA DE NUESTROS DERECHOS HISTÓRICOS

1.- LOS ORÍGENES DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Decíamos Javier Muguruza y yo en otro Boletín anterior de nuestra Academia que las instituciones jurídicas actuales provienen de nuestra Historia en mayor o menor medida son la plasmación actualizada de las que existieron en tiempos pretéritos. Esta aseveración adquiere, si acaso, una dimensión aún mayor en el caso de los Territorios Históricos vascos, puesto que un importante bagaje competencial del que disfrutaban en la actualidad es consecuencia del reconocimiento constitucional de sus derechos históricos.

Así, el Concierto Económico, como medio de disciplinar las relaciones tributarias y financieras entre la Comunidad Autónoma del País Vasco, sus Territorios Históricos y el resto del Estado español, adopta sus actuales características a partir de la redefinición de su esencia histórica.

El Concierto Económico nace en el siglo XIX como consecuencia del proceso de asimilación jurídica de los

territorios forales derivado de la construcción de un Estado constitucional y liberal, centralista, siguiendo los patrones decimonónicos, que planteaba la superación de las especificidades regionales en aras de conseguir la unidad jurídica.

La monarquía borbónica, siguiendo el modelo francés del siglo XVIII, pretendió, desde un primer momento, y no hay que olvidar a este respecto los Decretos de Nueva Planta de Felipe V, la eliminación de las especialidades regionales forales heredadas de la Edad Media en el proceso de conformación de la monarquía hispánica.

En el caso del Derecho público, el interés del Estado central por lograr la unidad jurídica era aún más acusado que en lo que a las instituciones civiles forales se refiere, y por ello, el esfuerzo uniformizador adquirió unos perfiles mucho más explícitos en relación con la organización del poder político, con las obligaciones militares y tributarias de los ciudadanos, con la administración de justicia o con el establecimiento de una unidad aduanera que permitiera la realización de un mercado único a nivel estatal.

En ese proceso, los territorios forales del País Vasco y Navarra perdieron su exención militar y, lo que es más importante para el tema que nos ocupa, su exención fiscal, intentándose su sometimiento al sistema fiscal común a partir de las Leyes de 25 de octubre de 1839 y de 21 de julio de 1876, aprovechando para ello el desenlace de las Guerras Carlistas que se libraron en este país en diversos momentos del siglo XIX.

Como consecuencia de ese proceso histórico, y pese a las intenciones del Estado central, los territorios forales pudieron conservar una cierta autonomía financiera y tributaria, plasmada en el sistema de Concierto Económico en el caso de las tres provincias vascas y en el de Convenio Económico en el caso navarro.

Este sistema se basaba, como es por todos conocido, en el encabezamiento provincial de la mayoría de las figuras tributarias existentes, de tal manera que cada provincia vasca contribuía a las arcas del Estado en una cantidad pactada por cada figura tributaria, teniendo una importante libertad a la hora de exaccionar entre sus habitantes los recursos necesarios para hacer frente a las aportaciones a la Hacienda central y a los demás gastos de la Administración provincial.

Su desenvolvimiento se produjo en términos más o menos normales hasta la Guerra Civil, ya que la derrota republicana a manos de los alzados conllevó la pérdida del Concierto Económico para las provincias de Bizkaia y de Gipuzkoa, y su mantenimiento para las de Álava y de Navarra, si bien teniendo presente que la libertad de actuación de las mismas se veía condicionada de una manera importante por el régimen político de la dictadura de Franco.

Con la transición a la democracia, se plantea como una necesidad de primer orden la recuperación del régimen de Concierto Económico para los Territorios Históricos de Bizkaia y de Gipuzkoa, amén de formularse el sistema de Concierto como una de las piedras angulares del desarrollo de la estructura institucional tanto de la Comunidad Autónoma del País Vasco como de la Comunidad Foral de Navarra, así como del autogobierno del país reconocido a partir de la Constitución de 1978.

Hay que tener presente que el Concierto Económico, en su formulación actual, no tiene muchos elementos en común con los Concierdos que se firmaron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, tanto por la propia evolución del sistema tributario del Estado, como por la adecuación al nuevo marco institucional derivado de la organización territorial del Estado, y por ello, el sistema de determinación del Cupo de cada ejercicio, así como la propia finalidad a la que responde el Cupo (compensación al Estado por las competencias que ejerce en beneficio del País Vasco no asumidas por las

instituciones autonómicas o forales), o la estructuración de la distribución de competencias entre la Hacienda estatal y cada una de las Haciendas forales se formulan siguiendo unas coordenadas diferentes a las que tuvieron en el pasado.

Pero, dejando de lado esos elementos concretos, la esencia del Concierto Económico, su carácter pactado, el reconocimiento de un ámbito de soberanía tributaria y financiera a las instituciones del País Vasco, y la especial aplicación del sistema tributario estatal en los Territorios Históricos vascos, siguen en el actual sistema de Concierto Económico pautas similares a las que tuvieron en el pasado.

Por tanto, al mirar al Concierto Económico hoy, con la perspectiva que nos dan los 125 años que han transcurrido desde la publicación del que luego se conocería como “Primer Concierto Económico”, los 25 años que han transcurrido desde el reconocimiento del Concierto Económico como el más elemental de los derechos históricos de los territorios forales vascos por parte de la Constitución, los 24 años del establecimiento de las bases actuales del sistema de Concierto Económico a través del Estatuto de Autonomía de Gernika o los 22 años de evolución del Concierto Económico en los tres Territorios Históricos vascos, avalados por la actuación de las tres Haciendas Forales y por el reconocimiento del carácter indefinido del Concierto que se ha producido en la renovación de 2002, tenemos que sentirnos satisfechos del camino recorrido y, a la vez, deseosos de que la aplicación del Concierto Económico nos lleve al desarrollo de unos sistemas fiscales propios, diferenciados, que permitan la consolidación del modelo de país y de sociedad avanzada del bienestar hacia el que nos movemos.

En los momentos presentes, podemos afirmar que el sistema de Concierto Económico está completamente asentado, afianzado por su tradición histórica y por su desenvolvimiento en el pasado reciente, con unos horizontes de futuro de estabilidad normativa y del más amplio

reconocimiento de la capacidad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos, pero con algunos e importantes problemas, unos relacionados con la situación política general, de la que no podemos abstraer la materia tributaria, y otros debidos a la propia configuración presente de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y a la estructura institucional en la que se soportan.

Desde 1981 se ha recorrido un camino difícil pero gratificante por sus resultados. De la nada se han levantado unas Haciendas Forales, cuya eficacia y eficiencia en la gestión tributaria son de sobra conocidas, cuya labor permite la aplicación del sistema tributario para recaudar los recursos necesarios para hacer frente a los gastos que conllevan los servicios públicos de que gozamos en la actualidad, con unos niveles de calidad y cantidad de las infraestructuras y servicios públicos que no tienen parangón en el resto del Estado y que nos acercan más a esa Europa en la que nos integramos hace ya algunos años.

De la nada, también, se ha edificado un ordenamiento tributario propio, obviamente partiendo del ordenamiento estatal, del que tampoco tenemos una capacidad absoluta de separación en la medida en que tenemos que respetar las diferentes normas armonizadoras que se contienen en el Concierto Económico, pero en el que se han alcanzado cotas de diferenciación que han aumentado el atractivo de nuestro sistema tributario para la captación de inversiones y para el impulso de la actividad económica en momentos muy difíciles, así como para el establecimiento de un marco propio de tributación de las personas físicas...¹

Hoy, poco más de dos años después de que escribiéramos estas palabras, imbuidos por el optimismo en el que nos

¹ ALONSO ARCE, I. y MUGURUZA ARRESE, J. “El Concierto Económico y la creación de un sistema fiscal propio en los Territorios Históricos Vascos”. Boletín nº 1. Academia Vasca de Derecho – Zuzenbidearen Euskal Akademia. Bilbao, noviembre de 2003. Págs. 31 a 41.

encontrábamos tras el acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo de 2002 entre los representantes de la Administración del Estado y los de los Territorios Históricos y los de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la renovación del Concierto Económico y para dotarle de un carácter indefinido, no estamos en el mismo escenario de tranquilidad que se dibujaba en aquel momento.

2.- LOS PROBLEMAS DEL CONCIERTO ECONÓMICO

La verdad es que la evolución del Concierto Económico siempre ha estado marcada por los problemas de relación con otras instituciones del Estado, en algunos momentos los representantes de la Administración central, y en otros con los de otras Comunidades Autónomas o instancias diferentes de otras partes del Estado español, y también, muchas veces, por los problemas de comprensión de la realidad del Concierto Económico y de su alcance y verdadera naturaleza.

Es cierto, como decíamos, que desde 1981, por no remontarnos más allá en el devenir histórico, la transformación social y económica de los Territorios Históricos del País Vasco y de la propia Comunidad Autónoma, creación jurídica nacida del Estatuto de Gernika, ha sido posible, en gran medida, gracias a la autonomía y a la responsabilidad económica y financiera que ha tenido el País Vasco gracias al Concierto Económico.

El establecimiento de las Haciendas Forales, su crecimiento, su implicación con los problemas del País y su decidida apuesta por un marco de cercanía con los contribuyentes, de prevención de los problemas (más que de represión de conductas ya realizadas) y de diseño de una normativa tributaria adaptada a la dimensión y a las peculiaridades de nuestro territorio son, sin duda, los principales activos que ha dejado el desenvolvimiento del Concierto Económico en los últimos veinticinco años.

Quizás el ejemplo más destacado de este buen hacer por parte de nuestras instituciones forales lo tenemos en la reciente

aprobación en los tres Territorios Históricos de unas nuevas Normas Forales Generales Tributarias, que establecen el marco general de desenvolvimiento de nuestros sistemas tributarios, atendiendo a unos parámetros de simplificación, cercanía y adecuación a los tiempos en que vivimos, que pretenden vehicular la función de recaudación tributaria de nuestras Haciendas Forales con la máxima eficacia y con la clara intención de prevenir el fraude, de luchar contra él (cuando ya se ha producido) y de establecer un marco de confianza y de seguridad jurídica en el que los diferentes operadores puedan tomar sus decisiones económicas y vitales con la mayor tranquilidad.

Ahora bien, no debemos ocultar que también se han producido problemas en relación con el Concierto Económico, poniendo en tela de juicio ese clima de seguridad y confianza que se empeñan en construir las Haciendas Forales, ni que se han vivido momentos muy delicados, en los que, por motivaciones de una índole o de otra, la estabilidad y la aplicación del régimen concertado han estado en entredicho, ni tampoco que durante este año 2005 quizás estamos viviendo una situación en la que se han disparado todas las alarmas en defensa de nuestro autogobierno garantizado por el Concierto Económico.

3.- LOS PRIMEROS PROBLEMAS

En los primeros años tras la aprobación del Concierto Económico, los problemas fundamentales se produjeron en relación con la Administración del Estado y se referían más a aspectos financieros del cálculo y determinación del Cupo que debía pagar el País Vasco como contribución a las cargas no asumidas, que a aspectos puramente tributarios o relacionados con el ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico atribuye a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Así, basta recordar que no pudo aprobarse la primera Ley quinquenal de Cupo hasta 1988, año en que vieron la luz dos Leyes, una que se refería a los Cupos correspondientes a los años

1982-1986 y otra, ya con vocación de futuro, en relación con los Cupos del quinquenio 1987-1991, con lo que podemos darnos cuenta de las dificultades que se produjeron en los momentos iniciales de vida del primer Concierto Económico aprobado tras la recuperación de la democracia.

En 1988, como es de sobra conocido, comienza la época en la que los Territorios Históricos desarrollan por vez primera su autonomía normativa en relación con determinados impuestos, ya que hasta ese momento la normativa foral no tenía demasiados elementos de diferenciación respecto a la vigente en territorio de régimen común, cosa lógica si se tiene en cuenta que nos encontramos con el período de tiempo de creación, establecimiento y consolidación de la infraestructura hacendista de los Territorios Históricos.

Las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988, 1993 y 1995 son los exponentes más evidentes de una política fiscal autónoma en materia de tributación empresarial, desarrollada durante una época económica muy difícil para el tejido industrial y empresarial del País Vasco, sumido en una profunda depresión y ante el que las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco comenzaron a desarrollar una política anticíclica en la que el componente tributario tuvo una importancia destacada.

Si la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco otorgaban a nuestras instituciones forales la posibilidad de desarrollar una política fiscal autónoma, respetando una serie de normas de armonización previstas en el propio Concierto Económico, tales instituciones comenzaron a ejercer esas competencias, tratando con ello de favorecer el desarrollo del país y la superación de la crisis.

Estas Normas Forales introdujeron en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sobre todo, en el Impuesto sobre Sociedades, importantes incentivos para la capitalización de

las empresas, para la renovación de su inmovilizado y para el desarrollo de nuevas actividades, suponiendo un complemento de la normativa vigente en aquel momento en materia de Impuesto sobre Sociedades, que no era sino una transposición punto menos que mimética de la normativa estatal.

Estos incentivos, de mayor o menor calado, se inspiraron en experiencias de otros Estados europeos, y también en prácticas que se habían desarrollado o se fueron desarrollando paralelamente por parte de la Administración del Estado, si bien, su repercusión pública fue muy importante, por dos razones fundamentales: primera, porque las propias instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encargaron de hacer públicos sus proyectos normativos y los programas que se habían diseñado para fomentar económica y fiscalmente el desarrollo del País Vasco, poniendo quizás un excesivo énfasis en la difusión pública de los mismos; y segunda, porque determinados sectores políticos y económicos fuera del País Vasco se sintieron amenazados por la forma en la que se había producido el desarrollo de las competencias normativas de los Territorios Históricos al amparo del Concierto Económico.

En este segundo grupo podemos encontrar tres agentes que reaccionaron de manera, incluso virulenta, en algunos casos, contra el ejercicio de competencias normativas por parte de las instituciones forales del País Vasco, competencias que por otro lado no eran sino el resultado de la aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico, con basamento en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco: la Administración del Estado; las Comunidades Autónomas limítrofes; y determinados estamentos económicos de las mencionadas Comunidades Autónomas (asociaciones de empresarios o sindicatos de trabajadores).

La Administración del Estado había estado muy tranquila mientras el desarrollo de las competencias normativas que el Concierto Económico reconocía a las instituciones forales se había desarrollado en un clima en el que la diferencia de regulación era

mínima y en el que las instituciones forales se limitaban prácticamente a realizar una regulación muy similar a la que emanaba de las Cortes Generales y del Consejo de Ministros.

Cuando las instituciones forales tuvieron la infraestructura suficiente para comenzar a desarrollar una política fiscal propia y empezaron a ponerla en práctica, las diferencias comenzaron a aumentar y las disposiciones forales empezaban a ser en algunos aspectos bastante diferentes de las correspondientes del territorio de régimen común.

Entre 1988 y 1995 se puede decir que se comenzó a regular en el País Vasco aspectos importantes de los diferentes impuestos directos (básicamente aquéllos sobre los que se tenía competencia normativa autónoma en función de lo previsto en el entonces vigente Concierto Económico) y algún elemento singular de los indirectos (como el gravamen por cuota gradual de documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) de un modo diferente a como esos aspectos se encontraban regulados en la normativa estatal.

Se declaran exentas las transmisiones hereditarias siempre que el causahabiente fuera ascendiente, descendiente o cónyuge del causante, se reduce la ya mencionada cuota gradual de actos jurídicos documentados, se introducen deducciones e incentivos en el Impuesto sobre Sociedades que no existían en territorio de régimen común o que allí se encontraban regulados de manera diferente y se comienzan a perfilar diferencias en materia de tributación de las personas físicas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, como la correspondiente a la regulación autónoma de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, tratando de potenciar la utilización de este tipo de instrumento financiero creado por el Parlamento Vasco en ejercicio de las competencias sobre mutualidades complementarias de la Seguridad Social reconocidas en el Estatuto de Gernika.

Ante esta situación la representación del Estado comienza a recurrir esas disposiciones alegando diversas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico, hasta el punto de que casi todas las grandes decisiones de política fiscal autónoma de los territorios forales se vieron recurridas ante los tribunales por parte de la Administración del Estado, que pareció no comprender adecuadamente el alcance que el Concierto Económico otorgaba a las competencias normativas de los Territorios Históricos.

Se puede hacer un paralelismo entre la actuación de la Administración del Estado en aquella época en relación con las Normas Forales de los Territorios Históricos y su actitud en relación con el ejercicio por parte de todas las Comunidades Autónomas de sus competencias en materia de tributos propios de las mismas en función de la habilitación contenida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El aparato del Estado, acostumbrado a la práctica de un Estado centralista, tardó en digerir, si es que se puede llegar a considerar que ya se ha superado esa fase, cosa que dudamos, la estructura territorial del Estado alumbrada al calor del diseño contenido en el Título VIII de la Constitución y la descentralización política que ello conlleva.

En este sentido, no está de más recordar que los diferentes intentos de establecer tributos sobre las tierras infrutilizadas, sobre depósitos en entidades financieras, sobre determinadas superficies comerciales o para la protección del medio ambiente que se han ido desarrollando por parte de determinadas Comunidades Autónomas de régimen común se han encontrado con la sistemática oposición de la Administración del Estado y los correspondientes recursos ante el Tribunal Constitucional.

Más todavía le costaba digerir el ejercicio de unas competencias asimétricas que otorgaba la Disposición Adicional Primera de la Constitución a los territorios forales que constituyen la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de

Navarra y en las que el régimen de Concierto Económico y de Convenio Económico realizan un reconocimiento mucho mayor de competencias que el que se produce en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común.

La Administración del Estado, en la práctica, venía a utilizar la máxima de aceptar formalmente el régimen de Concierto Económico, y también la descentralización y corresponsabilidad fiscal resultante del régimen de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas para el caso de las de régimen común, pero siempre que ello no produjera diferencias importantes, y en cuanto las instituciones a las que se reconocía una autonomía normativa, la ejercitaban, se encontraban con el recurso ante los tribunales alegando vulneraciones de las normas de armonización del Concierto Económico, o de los principios de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, basadas en una interpretación ultrarrestrictiva de su eficacia.

Además, en relación con el Concierto Económico, las Comunidades Autónomas de La Rioja, Castilla y León y Cantabria, pero fundamentalmente la primera de ellas, se mostraron muy activas en contra de las medidas fiscales de los territorios forales, sobre todo, en relación con la aprobadas en el Impuesto sobre Sociedades, haciendo bandera del denominado “efecto frontera”, muy magnificado en el discurso de las citadas Comunidades Autónomas pero que no ha podido ser contrastado por la evidencia empírica más de diecisiete años después de que se aprobaran las primeras medidas en el Impuesto sobre Sociedades que fueron recurridas por esas Comunidades Autónomas.

Y en la misma estela nos encontramos con recursos interpuestos contra la normativa foral por parte de federaciones de empresarios y de sindicatos de trabajadores radicados en esas Comunidades Autónomas, que también se mostraban contrarios al ejercicio de la autonomía normativa por parte de los Territorios Históricos alegando los supuestos perjuicios, nunca probados en

fase judicial y por supuesto no avalados por datos económicos objetivamente contrastables, como ya hemos expuesto, que para el nivel de actividad económica de esas regiones implicaba la competencia fiscal de las instituciones forales.

4.- LA PROLIFERACIÓN DE RECURSOS

Una de las raíces de los problemas que ha padecido el régimen de Concierto Económico la encontramos precisamente en el rango formal de las Normas Forales de las Juntas Generales, vehículo a través del cual se manifiesta la capacidad de dictar “leyes” tributarias por parte de las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La articulación jurídica que resulta de lo dispuesto en las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y en la Ley del Parlamento Vasco de Relaciones entre los Órganos Comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de sus Territorios Históricos (más conocida como ley de Territorios Históricos o LTH) hacen que las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales, aun cuando regulen materias sobre las que existe reserva de Ley, no tienen ese rango jurídico formal, sino que se consideran disposiciones reglamentarias, de una clase especial, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero cuyo enjuiciamiento se residencia ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante el Tribunal Constitucional como el resto de disposiciones con fuerza de Ley.

Esta anomalía jurídica resultante de la peculiar articulación institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que por tanto, no puede darse en ningún otro lugar, hace que las normas procesales que resultan de aplicación al enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos sean las mismas que se aplican por los tribunales de lo contencioso-administrativo para resolver las impugnaciones que se realicen de las normas reglamentarias, si bien, hay que tener presente que las Normas Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria no desarrollan ninguna Ley superior, sino que son el vehículo

normativo a través del que se expresa la voluntad popular de los Territorios Históricos para establecer la legislación tributaria y se encuentran infraordenadas directamente a las normas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad, que en la materia lo constituyen la Disposición Adicional Primera de la Constitución, los artículos 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo (y anteriormente por medio de Ley 12/1981, de 13 de mayo).

Pese a ello, la legitimación activa para recurrir Normas Forales es mucho más amplia que la que existe para recurrir normas con rango formal de Ley, puesto que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es mucho más restrictiva en este punto, y por ello, son muchos los que han intentado, con mayor o menor éxito, y aquí ha tenido un papel relevante la doctrina establecida primero por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y luego por el Tribunal Supremo en materia de legitimación, la impugnación de Normas Forales tributarias.

5.- EL CONCIERTO ECONÓMICO Y EL DERECHO COMUNITARIO

Pero además de esos frentes, a la normativa foral se le abrió otro, inesperado en un primer momento, que no derivaba directamente de la propia normativa foral sino de la articulación que se establecía entonces en el Concierto Económico de las competencias sobre la tributación de los no residentes, cual es el relativo a una Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas en la cual se ponía en cuestión que la inaplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a no residentes que, a su vez, fueran residentes de otros Estado miembros de la Unión Europea, implicaba un menoscabo de la libertad de establecimiento regulada en el Tratado de Roma y suponía un incumplimiento de los deberes que en virtud del mismo le incumbían al Reino de España.

Entra en escena en este momento, 1993, el Derecho comunitario y su eficacia en relación con las normas internas, y ello supone una sorpresa en un primer momento y pone de manifiesto la carencias del sistema de Concierto Económico, cuyos puntos de conexión se habían establecido en 1980 y 1981 sin tener en consideración un elemento posteriormente esencial, cual fue la incorporación de España a las entonces Comunidades Europeas, el 1 de enero de 1986, y lo que la aplicación de los Tratados y del acervo comunitarios iba a suponer para el Derecho interno.

La articulación de las competencias normativas establecida en el Concierto Económico de 1981 implicaba que la competencia normativa y de exacción de tributos sobre sujetos pasivos no residentes era, en todo caso, una competencia exclusiva del Estado, y en consecuencia, la normativa foral no resultaba de aplicación a los mismos.

La libertad de establecimiento reconocida en el Tratado de Roma, y directamente aplicable en el Estado español desde el 1 de enero de 1986, implicaba, entre otras cosas, que no se podían establecer obstáculos fiscales que implicasen un tratamiento más favorable para los contribuyentes residentes que para los no residentes, cuando estos últimos fueran residentes de otro Estado miembro de la Unión Europea.

Así pues, si la normativa foral establecía a partir de 1988 incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades que no existían en la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio de régimen común, resultaban de aplicación a los contribuyentes residentes sometidos a normativa foral en función de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, pero no podían aplicarse a los establecimientos permanentes radicados en el País Vasco de contribuyentes no residentes en España pero residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, y en consecuencia, se les estaba tratando de peor manera, violando su derecho a la libertad de establecimiento.

Debemos recordar que las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea son directamente aplicables en todos los Estados miembros de la misma, invocables directamente por todos los ciudadanos, y se reconoce a la Comisión Europea un papel muy activo en defensa de esas libertades y para remover todos los obstáculos que los Estados miembros puedan poner al libre ejercicio de las mismas.

El problema no radicaba en la normativa foral, como muy bien puso de manifiesto la Decisión de la Comisión de 1993 sobre este tema, sino en que la normativa foral, dados los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, no resultara aplicable a establecimientos permanentes radicados en el País Vasco, con lo que se generaba una discriminación contraria a la libertad de establecimiento entre los contribuyentes residentes sometidos a normativa foral y los no residentes radicados en el País Vasco, que estaban sometidos a normativa estatal por mor de lo dispuesto en el Concierto Económico.

La solución más evidente para este problema, dado que la raíz del mismo se encontraba en los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, pasaba por una modificación de los mismos, estableciendo las mismas reglas de reparto de competencias normativas y de exacción para los sujetos pasivos residentes que para los establecimientos permanentes de no residentes, por lo menos, en los tributos que gravan su actividad, como puede ser el Impuesto sobre Sociedades, y asumiendo así la realidad de la incorporación de España a la Unión Europea en el propio articulado del Concierto Económico.

No obstante, esta solución hubo de esperar hasta 1997, cuando en mayo se firmó en la Comisión Mixta de Cupo una modificación muy importante del Concierto Económico de 1981, que luego sería incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, y en la que se ampliaron las competencias de los Territorios Históricos, entre otras cosas, precisamente para evitar los problemas relacionados con la libertad de establecimiento generados.

Lo que se articuló en 1994, para cumplir la Decisión de la Comisión Europea, fue el establecimiento de un mecanismo de compensación a los no residentes que tuvieran sus establecimientos permanentes radicados en el País Vasco y en Navarra, en virtud del cual la Administración del Estado compensaría el exceso de impuestos soportado por los mencionados establecimientos permanentes como consecuencia de no poder aplicar la normativa foral al tratarse de sujetos pasivos no residentes, en atención a la competencia exclusiva del Estado que recogía el Concierto Económico en aquel entonces vigente.

Tal medida se incorporó en la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y con ella se acomodó la normativa española a las prescripciones del Tratado de la Unión Europea, dándose la Comisión Europea por satisfecha en relación con la reclamación que había cursado en 1993, si bien, unos cuantos años después, un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la citada disposición adicional dio lugar a uno de los más importantes errores de nuestro Tribunal Constitucional, en una de las sentencias más polémicas de su historia, incluso hasta en su aprobación, en la que hubo de recurrirse al voto de calidad del presidente del Tribunal Constitucional para poder resolverla, la que sería sentencia 96/2002, de 25 de abril, de la que luego haremos algunos comentarios.

Como hemos visto, a partir de 1988, pero singularmente a partir de la aprobación de las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993, el panorama jurídico del Concierto Económico cambia, el desarrollo de la potencialidad normativa reconocida por éste a las instituciones forales no es bien recibido, y comenzamos una senda de judicialización de las Normas Forales, que alcanza su culmen en un primer momento, con la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la adecuación al ordenamiento comunitario, ahora sí, de las Normas Forales de los Territorios Históricos en relación con el Impuesto sobre

Sociedades, y su posible conceptualización como ayudas de Estado por su carácter selectivo, y en consecuencia, su ilegalidad desde el punto de vista del Derecho comunitario.

Se introduce así, por primera vez, en el ámbito del Concierto Económico el término “ayudas de Estado”, que tan protagonista va a ser de las vicisitudes y problemas del Concierto Económico a lo largo de los últimos años 90 y primeros años del siglo XXI, y que ha alcanzado su eclosión en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, de la que hablaremos posteriormente y en la que, gracias a una incorrecta interpretación de la normativa europea sobre ayudas de Estado, se ha puesto en tela de juicio la capacidad normativa de los territorios forales en materia del Impuesto sobre Sociedades, anulando en la práctica la autonomía que el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico reconocen a las instituciones forales del País Vasco.

Aunque enseguida hablaremos de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, debemos tener en consideración otros dos aspectos antes de hacerlo, que sin duda, por respetar este orden cronológico que estamos siguiendo en la exposición, deben ser tenidos muy en cuenta.

6.- Y EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FORAL DE 1996

Así, por un lado, hay que tener presente que las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco aprobaron en junio y julio de 1996 unas nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, en las que se producía el paso adelante definitivo en el ejercicio de la autonomía normativa en este impuesto, completando la trayectoria iniciada con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1988, 1993 y 1995, y en las que regulaban de una manera diferente a la de la Ley del Impuesto sobre Sociedades importantes aspectos del Impuesto, algunos tan nucleares como el tipo de gravamen, las tablas de amortización o determinadas deducciones y regímenes especiales.

La reacción no se hizo esperar y se registraron en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco una avalancha de recursos contra las citadas Normas Forales, que pretendían la nulidad total de las mismas, o subsidiariamente, la anulación de todos los preceptos en los que las instituciones forales daban un tratamiento diferente a los contribuyentes sometidos a su normativa que el que resultaba de la aplicación de la legislación estatal, con lo que se pretendía, en la práctica, anular totalmente la capacidad de iniciativa normativa que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales en este Impuesto.

Todas las instituciones a las que hemos hecho referencia con anterioridad (Administración del Estado, Comunidades Autónomas limítrofes, federaciones de empresarios, cámaras de comercio y sindicatos de trabajadores de las citadas Comunidades Autónomas) interpusieron los mencionados recursos contencioso-administrativos, tratando con ello de anular el ejercicio de autonomía normativa que habían desarrollado las Juntas Generales conforme a sus competencias.

Hay que tener en cuenta que en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 coexistían incentivos fiscales tales como un tipo de gravamen levemente más reducido, algunas deducciones no existentes en territorio de régimen común o algún régimen especial propio como el de las sociedades de promoción de empresas, que habían existido antes en el territorio común y habían dejado de ser aplicables allí, o sistemas de amortización más simplificados que el del Estado, con medidas de amplio impacto mediático y fiscal como las reducciones de la base imponible para empresas de nueva creación (mini-vacaciones fiscales, herederas de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades durante diez años para empresas de nueva creación prevista en las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993 – vacaciones fiscales), el crédito fiscal del 45% de las inversiones para grandes proyectos de inversión (inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas, incentivo que además no estaba expresamente regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sino en normas

presupuestarias independientes) o el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros.

Todas estas medidas se habían establecido inspirándose en modelos existentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, o en disposiciones del mismo tipo que en un momento u otro se habían aplicado en el territorio común, con lo que realmente no estábamos ante innovaciones tributarias, si bien, es cierto que en un determinado tiempo coincidieron múltiples incentivos fiscales en la normativa foral, de los que se hizo mucha publicidad, tanto por parte de las instituciones forales como de las entidades que recurrían sistemáticamente la normativa foral, y esto no ayudó nada a poder valorar en sus justos términos la efectividad y el alcance de las mencionadas medidas, muchas veces magnificado interesada o desinteresadamente.

El grado de judicialización de las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco alcanzó a partir de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 el máximo histórico, estableciendo unas presiones totalmente artificiales sobre el régimen de Concierto y generando un clima de inestabilidad jurídica en nada deseado ni por las instituciones forales ni por los operadores económicos.

Pero, en segundo lugar, en esta época también se completan las reformas en materia de imposición directa, con una nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por primera vez con un modelo sensiblemente diferente al de la Administración del Estado, como consecuencia de la reforma de 1998, posibilitada por la ya comentada ampliación de las competencias normativas de los Territorios Históricos como consecuencia de la modificación del Concierto Económico de 1997.

Y con la extensión de la exención de las adquisiciones hereditarias realizadas por ascendientes, descendientes y cónyuges a las adquisiciones *inter vivos* (donaciones), completando de esta manera la diferenciación entre la regulación foral y la vigente en

territorio de régimen común, y generando también una serie importante de recursos.

Incluso, en materia de Norma Foral General Tributaria, en Bizkaia vemos cómo a partir del 1 de enero de 1999 el plazo de prescripción de las deudas tributarias se reduce de cinco a tres años, mientras que en los demás territorios el citado plazo de prescripción queda fijado en cuatro años. La Hacienda Foral de Bizkaia defendió la reducción del plazo de prescripción gracias a la eficacia en la gestión tributaria y en el control del fraude que la misma podía desarrollar, pero ello no evitó que la medida fuera objeto de recurso también por parte de la Administración del Estado.

Estábamos iniciando una era, que vino a durar hasta la renovación del Concierto Económico de 2002 o un poco más tarde, en la que la Administración del Estado recurría ante los tribunales sistemáticamente todas las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos en cuanto se diferenciaban lo más mínimo de la normativa estatal, alegando siempre pretendidas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico.

Quizás dentro de este apartado debemos rendir un homenaje a la prudencia con la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco encaró la resolución de todos estos contenciosos. Nos encontrábamos con recursos que se interponían a la menor diferencia entre la normativa foral y la estatal, y en consecuencia, era evidente que la aceptación de todos esos recursos hubiera supuesto la negación de las competencias resultantes del Concierto Económico. No hay que ir muy lejos para recordar que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia, desde un primer momento, dejó clarísimo que si la Constitución atribuía autonomía a un determinado poder regional, era para que la ejerciera, y por ende, para que se diferenciara de la normativa estatal, por lo que la diferencia *per se* no podía constituir incumplimiento jurídico o exceso en el ejercicio de las

competencias, sino precisamente la consecuencia natural del ejercicio de esas competencias.

Con estas premisas, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trató de buscar un equilibrio entre ejercicio efectivo de la autonomía normativa, y consiguiente diferenciación de la normativa estatal, y respeto a las normas de armonización del Concierto Económico y a los demás límites que el ordenamiento jurídico establecía a esa autonomía normativa, sin que pudiera llegar a negarse la posibilidad de diferenciación, pues ello implicaría vulneración de las reglas competenciales establecidas en las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad.

7.- LEGITIMACIÓN PARA RECURRIR NORMAS FORALES

Uno de los elementos que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco analizó con detenimiento, sobre todo, dada la avalancha de recursos que se le presentaron en contra de la normativa foral, fue el aspecto de la legitimación activa de todos los que acudían a recurrir las Normas Forales, ya que debía proceder a analizarse el interés legítimo que ostentara cada uno de ellos para poder recurrir la normativa foral.

Aquí también debe alabarse la medida, la prudencia y el rigor jurídico con el que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolvió esa cuestión. Así como, como no podía ser de otra manera, todos los recursos de la Administración del Estado fueron admitidos y enjuiciados por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, no ocurrió lo mismo con otros recurrentes.

Los sindicatos de trabajadores o las cámaras de comercio o asociaciones de empresarios de otros territorios vieron cómo se les negaba la legitimación activa para recurrir las Normas Forales tributarias, al negar *a priori* la existencia de ese interés legítimo que exige la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa para poder

ser parte activa de un recurso contra una disposición de carácter general, con lo que el Tribunal no entraba a analizar el fondo del recurso interpuesto sino que, al analizar la legitimación, lo cual es una cuestión de orden público procesal, y por ende, de necesaria apreciación de manera preliminar, sistemáticamente procedió a negar la legitimación para proceder a esas instituciones.

Similar camino recorrieron los recursos interpuestos por las Comunidades Autónomas de La Rioja, Castilla y León y Cantabria, que vieron cómo sus esfuerzos por oponerse jurídicamente a las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos se encontraban con el muro infranqueable de la falta de legitimación activa apreciada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, lo que parecía arrojar, en principio, un resultado práctico en cuanto a legitimación similar al que resultaría del enjuiciamiento ante el Tribunal Constitucional de las Normas Forales tributarias, ya que realmente sólo prosperaba la admisibilidad de los recursos interpuestos por la Administración del Estado, si bien siempre quedaba la puerta abierta a que otros posibles interesados, incluso contribuyentes, que pudieran acreditar un interés legítimo afectado pudiesen intentar el recurso contra las Normas Forales tributarias con lo que ello implica de inestabilidad jurídica de las mismas.

Ahora bien, las distintas instituciones que vieron negada su legitimación, recurrieron tales decisiones ante el Tribunal Supremo a través de los oportunos recursos de casación, invocando su derecho a recurrir el contenido de las Normas Forales tributarias y alegando los perjuicios que para las mismas se derivaban de la aplicación de la mencionada normativa foral y del denominado “efecto frontera”.

Ciertamente, estamos ante uno de los elementos esenciales que abrió el camino para lo que luego ha supuesto la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, ya que el Alto Tribunal, al enjuiciar los recursos de casación contra las decisiones de inadmisibilidad de las pretensiones de las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco y de

algunas instituciones recurrentes (asociaciones de empresarios), modificó el criterio que había venido sosteniendo el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y realizó una interpretación extensiva de la legitimación.

El Tribunal Supremo entendió que debían diferenciarse claramente dentro de la legitimación activa para recurrir normas forales dos vertientes: la legitimación en abstracto y la legitimación *ad causam* o legitimación concreta para recurrir una determinada disposición o actividad administrativa. Así, entendió el Tribunal Supremo que las Comunidades Autónomas limítrofes y las entidades que habían recurrido disposiciones forales sí gozaban en todo caso de legitimación abstracta, ya que tal legitimación es una cualidad inherente a la personalidad jurídica de esas entidades, y por ende, no debe negarse en ningún caso una vez que el ordenamiento les reconoce personalidad jurídica.

Ahora bien, esa legitimación no es suficiente para que prospere un recurso, sino que su admisibilidad depende también de que concurra la legitimación *ad causam* en el supuesto concreto, identificando la misma con la acreditación de unos intereses legítimos que se vean afectados por la disposición general que se pretenda recurrir, estableciendo precisamente en el juicio sobre este punto el núcleo central de la cuestión.

Si bien, hasta este punto, creo que se puede compartir sin problemas la argumentación del Tribunal Supremo, que no deja de ser un poco formal, ya que, en último extremo, sigue mostrando la necesidad de realizar un juicio concreto de intereses legítimos afectados por la disposición general que se pretende recurrir que debe realizarse para admitir la correspondiente impugnación, lo que ya no puede admitirse es la consecuencia que extrae el Tribunal Supremo en relación con las Comunidades Autónomas limítrofes y con determinadas instituciones (asociaciones de empresarios).

Ahí, el Tribunal Supremo, sin un análisis concreto de cada caso y de los efectos que pueda tener en relación con esos

concretos intereses legítimos de cada uno de los recurrentes la disposición que se pretende atacar, entiende que las Comunidades Autónomas limítrofes y las asociaciones empresariales siempre tienen legitimación *ad causam* para recurrir la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades porque entiende que queda comprometido el ejercicio de las competencias de ordenación económica que los diferentes Estatutos de Autonomía reconocen a las mencionadas Comunidades Autónomas o las libertades económicas de las asociaciones de empresarios, a los que viene a dar un reconocimiento de la existencia del denominado “efecto frontera”.

El error del Tribunal Supremo no está en admitir que esas entidades pudieran tener legitimación *ad causam* si lograsen acreditar una afectación de sus intereses legítimos como consecuencia de la aprobación de las Normas Forales que pretenden recurrir, sino en dar por sentada la legitimación, entender que se produce siempre esa afectación de intereses legítimos, y no exigir una carga probatoria de la misma.

Además, hay que tener presente que la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto admitiría una interpretación en virtud de la cual se exigiría a los recurrentes la acreditación de esos perjuicios concretos o de esa afectación particular de sus intereses legítimos como presupuesto para ejercer la impugnación en sede jurisdiccional de Normas Forales tributarias sin que ello desmereciese ni un solo ápice el hilo argumental defendido por el Tribunal Supremo.

Ahora bien, el Tribunal abrió la puerta de par en par a las Comunidades Autónomas limítrofes y a sus asociaciones empresariales para que procedieran a recurrir normativa foral tributaria sin tener que acreditar en cada caso la afectación a sus intereses legítimos que las citadas normas podían provocar, su legitimación *ad causam*, y con ello rompió los diques que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había establecido con un criterio muy prudente, haciendo un flaco favor a la estabilidad jurídica de los territorios forales y del régimen de Concierto Económico, y dando

alas a unas reivindicaciones más políticas que jurídicas, como eran las articuladas por las Comunidades Autónomas limítrofes.

Distinta fortuna corrieron los sindicatos de trabajadores de esas Comunidades Autónomas limítrofes, a los que el propio Tribunal Supremo negó que hubieran acreditado su legitimación *ad causam*, y les dejó fuera de las posibilidades de recurrir Normas Forales tributarias.

Realmente, y como reflexión final en este punto, no creo que fuera necesaria una afirmación categórica de la legitimación *ad causam* de las Comunidades Autónomas limítrofes para recurrir Normas Forales, puesto que la conformidad a Derecho del sistema tributario de los Territorios Históricos ya quedaba suficientemente garantizada con la posibilidad de recurso directo reconocida a la Administración del Estado, y la siempre abierta vía de los recursos indirectos para los particulares afectados. Además, sinceramente, sigo sin ver clara la relación existente entre las Normas Forales y el ejercicio de competencias de ordenación económica de las Comunidades Autónomas limítrofes que justifique, con un carácter tan general, el reconocimiento de legitimación activa para recurrir las Normas Forales tributarias, máxime cuando la evidencia desmiente que el ejercicio de las competencias forales haya implicado un perjuicio o un trasvase de actividades desde las Comunidades Autónomas limítrofes hacia el País Vasco o Navarra, ya que incluso puede observarse el fenómeno contrario en la realidad, lo que nos debe llevar a cuestionarnos la bondad de las resoluciones judiciales en esta materia.

Abierta la puerta para el recurso masivo contra las Normas Forales tributarias, además de revitalizarse todos los recursos interpuestos contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 por las Comunidades Autónomas limítrofes y por las asociaciones empresariales de las mismas, nos encontramos con diferentes ritmos en el enjuiciamiento de las mismas, ya que los recursos interpuestos por el Abogado del Estado habían seguido su tramitación ordinaria mientras que estos otros se encontraban en trámites sobre su admisibilidad.

8.- LA CUESTIÓN PREJUDICIAL DE 1997

Paralelamente se produce un elemento esencial para la comprensión de la evolución reciente de la conflictividad en torno al Concierto Económico, cual es el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de 1993 de Medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, en la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se cuestionaba si algunas de las medidas contenidas en las citadas Normas Forales podían tener la conceptualización de “ayudas de Estado” y, en consecuencia, ser contrarias al Derecho comunitario.

La Administración del Estado había recurrido ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1993, unas normas que recogían un incentivo de importante calado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como era la exención temporal durante diez años para empresas de nueva creación, las denominadas “vacaciones fiscales”, y en el curso del recurso se planteó la posibilidad de que las citadas medidas pudieran constituir “ayudas de Estado”, y ante semejante duda se procedió a remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el procedimiento del entonces artículo 177 del Tratado de Roma (actual artículo 234 del Tratado de la Unión Europea), para que el Tribunal de Luxemburgo se pronunciase sobre si existía esa incompatibilidad con el Tratado derivada de estar ante ayudas de Estado o no.

Diversos fueron los argumentos que se utilizaron en el procedimiento principal y durante la cuestión prejudicial en Luxemburgo, pero lo esencial de este asunto, y el principal peligro que implicaba para el Concierto Económico, se manifestó en las conclusiones del Abogado General encargado del caso, Sr. Antonio Saggio, que el 1 de julio de 1999 hizo públicas y en las que consideraba que las medidas fiscales cuestionadas constituían ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario.

Ahora bien, la principal raíz del problema radicaba en que el Sr. Saggio consideró que las medidas fiscales vascas eran ayudas de Estado en base a un criterio de selectividad regional, es decir, porque solo se aplicaban en una determinada región de un Estado miembro (sic).

En este punto, conviene hacer un inciso para aclarar que para que una disposición de un Estado miembro tenga la consideración de ayuda de Estado debe tener un carácter selectivo, es decir, no puede tener la consideración de medida general, ya que si se tratase de una medida de carácter general, queda excluida *per se* del concepto de ayuda de Estado y no plantea ningún problema de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Las medidas fiscales, para ser selectivas, deben beneficiar a determinadas empresas o producciones, además de reunir otros requisitos como afectar a los intercambios intracomunitarios, que vamos a obviar en este momento, por no afectar estos otros criterios a la cuestión central de nuestro análisis.

De esta manera, las medidas generales no son ayudas, y lo que es lo mismo, para tener la consideración de ayuda de Estado, una determinada medida de carácter fiscal (o de otra índole) debe ser selectiva, en el sentido de beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones.

En este sentido, una medida puede ser específica porque afecta a los fabricantes de automóviles y solamente a este sector de la economía, o también puede serlo porque solamente resulta de aplicación a los operadores económicos radicados en el municipio de Bilbao, por poner otro ejemplo. En el primero de ellos tenemos un criterio de selectividad material y en el segundo, otro de selectividad regional o geográfica.

El Abogado General Sr. Saggio consideró que, dado que en su opinión las normas forales vascas solamente se aplicaban en el País Vasco, lo que también vamos a ver que es incorrecto ya que

los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico no tienen una base estrictamente territorial, sino que derivan de otros conceptos tales como el lugar de realización de las operaciones, y en consecuencia, las normas forales vascas se aplican en el conjunto del territorio del Estado español en la medida en que así resulte de los puntos de conexión del Concierto Económico, y no se aplicaban en el resto de España, cumplían el requisito de selectividad regional al beneficiar exclusivamente a determinadas regiones de un Estado miembro de la Unión Europea, y por lo tanto, constituían *per se* ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario.

Independientemente de los errores conceptuales en torno al funcionamiento del régimen de Concierto Económico en los que incurre el Sr. Saggio en sus conclusiones, así como de las premisas inciertas de las que parte su análisis, básicamente en relación con el ámbito territorial de aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, puesto que, como hemos anticipado, resulta de aplicación en todo el territorio del Estado, lo mismo que la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades, y si apuramos el argumento, tan selectivas resultarían las normas forales como la ley estatal en la medida en que ninguna de ellas resulta aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Estado español, y no son estrictos criterios territoriales los que rigen la distribución de competencias entre las diferentes normativas, lo cierto es que estas conclusiones colocaban en una situación muy complicada a la propia institución del Concierto Económico.

Si la doctrina acuñada por el Abogado General era seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque se basase en unas premisas erróneas, nos hubiésemos encontrado a las puertas del abismo, ya que, si las normas forales eran selectivas por criterio de territorialidad, daría igual cuál fuera su contenido, siempre resultarían contrarias al Derecho comunitario, puesto que la esencia del problema estaría en su ámbito de aplicación y no en su regulación sustantiva.

Y además, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ese sentido constituiría jurisprudencia e interpretación auténtica del Tratado de la Unión Europea, contra la que no cabe recurso alguno, y que se impone como de obligatoria aplicación por todos los órganos jurisdiccionales y todos los poderes públicos de los Estados miembros de la Unión Europea.

El Concierto Económico en verano de 1999 se veía, por tanto, en una encrucijada, aunque fuera en base a una incorrecta interpretación del Concierto Económico y de su funcionamiento, pero estaba a un paso de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emitiera una sentencia que, si seguía las argumentaciones del Abogado General, hubiera dado el golpe de gracia a nuestra autonomía normativa dentro de la Unión Europea.

Hay que tener presente que aquí estamos en un terreno en el que se deben confrontar las normas comunitarias establecidas en el Tratado de la Unión Europea y en sus disposiciones de desarrollo y el principio de autonomía institucional de los Estados miembros, así como el respeto a sus estructuras constitucionales. Por tanto, una interpretación de la normativa foral como constitutiva *per se* de ayudas de Estado contrarias al Tratado de la Unión Europea por un criterio de selectividad regional, que excluyese la posibilidad de considerar tales normas como medidas generales, supondría poner en cuestión la propia naturaleza del Concierto Económico (y del Convenio Económico) y, por ende, el reparto de competencias que había hecho la Constitución española de 1978, ocho años antes de la incorporación de España a las Comunidades Europeas.

Por tanto, la interpretación que debe hacerse del Derecho comunitario debe permitir que se produzca un respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros y a la manera en que organizan su poder tributario, máxime en el supuesto en que tal reparto de competencias era preexistente a la incorporación del Estado miembro a la Unión Europea y se basaba en su tradición histórico-política.

Pero también hay que reconocer que no se encuentra en todo el territorio de la Unión Europea ninguna situación parangonable con la que resulta de la aplicación del Concierto Económico en el País Vasco y del Convenio Económico en la Comunidad Foral de Navarra, por lo que puede resultar difícil de explicar y de comprender la naturaleza y el funcionamiento del sistema.

Si nos situamos dentro de este escenario, con innumerables recursos pendientes ante los tribunales internos, fundamentalmente ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra las normas forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco, y con la espada de Damocles de las conclusiones del Abogado General en la cuestión prejudicial en relación con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993, es de comprender que la situación fuera muy preocupante: el Concierto Económico se veía amenazado por un doble peligro, la inestabilidad jurídica y el exceso de conflictividad derivado de la maraña de recursos judiciales; y el ataque en la línea de flotación del sistema, en la propia autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico, que derivaba de la interpretación de las Normas Forales que había realizado el Sr. Saggio.

9.- LA “PAZ FISCAL” DE 18 DE ENERO DE 2000

Por ello, se comenzaron negociaciones entre la Administración del Estado y las de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco para tratar de buscar una solución negociada, de tal manera que las instituciones forales se comprometieran a derogar los incentivos más llamativos de los que se habían introducido en la normativa a cambio de que la Administración del Estado desistiera del recurso contra las Normas Forales de 1993, único medio para que la cuestión prejudicial no diera lugar a una sentencia contraria al sistema de Concierto Económico, y de que se retirasen todos los recursos pendientes en contra de la normativa foral.

Así se dio lugar a la mal llamada “paz fiscal”, que se instrumentaría en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo celebrada en Vitoria-Gasteiz el día 18 de enero de 2000, en cuyo acta se documentaban los compromisos asumidos por cada una de las partes.

Hay que tener presente también que la interpretación de la selectividad regional de las Normas Forales que había realizado el Sr. Saggio, podía, si se llevaba a sus últimas consecuencias, poner en cuestión el conjunto de los sistemas tributarios del Estado español, en la medida en que tampoco la ley estatal resultaba aplicable en todo el territorio del Estado, y en consecuencia, adolecería de los mismos vicios que se achacaban a la normativa foral.

De todas formas, esto no es más que una prueba más de lo desacertado del análisis del Sr. Saggio, ya que sus conclusiones abocaban a que el Reino de España, conforme a su articulación constitucional, no tendría ninguna normativa general en materia de Impuesto sobre Sociedades, y todas las normas aprobadas, al no ser aplicables al conjunto de los contribuyentes, podrían ser calificadas como ayudas de Estado y ser contrarias al Derecho comunitario, si bien, en España se daría la paradoja de que no existiría una normativa de general aplicación con la que comparar cada una de las normas vigentes a los efectos de determinar si éstas incorporaban una ventaja susceptible de constituir ayuda de Estado o no.

Como consecuencia de la paz fiscal de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos internos contra las Normas Forales de 1993, con lo que decayó la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sin que llegase a pronunciarse sobre el carácter de posible ayuda de Estado de las Normas Forales tributarias, y sin que se llegase a ver si se consolidaban los criterios del Abogado General o no. Es obvio que el riesgo de jugar ese órdago fue considerado intolerable por todas las autoridades vascas y estatales involucradas en la gestión tributaria en aquellos momentos.

Ahora bien, la paz duró poco, puesto que, por diversas vicisitudes de índole política, tras la formulación de una estrategia

en el País Vasco de reforma y superación del marco estatutario establecido en Gernika en 1979, y después de la victoria del partido gobernante en las elecciones generales de 2000 por mayoría absoluta, se produjo una radicalización de las diferentes posturas y una ruptura abierta e irreconciliable entre las Administraciones central y vascas, que volvió a poner al Concierto Económico y a sus productos normativos en el centro de las tensiones y de la polémica.

Se inauguraba así una época que comenzó con nuevos recursos sistemáticamente interpuestos por parte de la Administración del Estado contra la normativa foral, violando claramente el espíritu y el texto de la paz fiscal de enero de 2000, y que concluiría a finales de la legislatura en las Cortes Generales con la triste polémica sobre la financiación sanitaria y los descuentos unilaterales en el pago del Cupo y de las compensaciones financieras, que ha durado hasta que el 6 de octubre de 2005 la Comisión Mixta del Concierto Económico ha concluido de manera definitiva la polémica con un acuerdo sobre las discrepancias financieras y un compromiso de recuperar la normalidad institucional.

Entre ambas fechas, se vivió el proceso de renovación del Concierto Económico más atípico y controvertido de la historia, en el que las fricciones y los diferentes procesos electorales abocaron el proceso negociador a situaciones casi inverosímiles, y en el que nos encontramos con una de las anomalías más destacables en la historia de esta relación paccionada que es el Concierto Económico, como fue la prórroga unilateral de la vigencia del Concierto Económico de 1981 por parte de las Cortes Generales, a través de una Ley de dudosa constitucionalidad.

10.- EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LAS AYUDAS DE ESTADO

Pero entre ambas fechas también, fundamentalmente entre finales de 1999 y finales de 2004, se ha producido el

enjuiciamiento ante las instituciones comunitarias de las más importantes medidas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos en los años 90 bajo la óptica de las ayudas de Estado, y a través de esos expedientes y de diversas Decisiones de la Comisión Europea, se han ido clarificando algunos extremos sobre la compatibilidad del Concierto Económico con el Derecho comunitario.

A raíz de las denuncias realizadas ante la Comisión Europea por diversos competidores (y probablemente por alguna Comunidad Autónoma limítrofe), se abrieron dos expedientes particulares a dos empresas concretas, Demesa y Ramondín, en los que se cuestionaba, entre otras cosas, el carácter de ayudas de Estado de dos disposiciones concretas de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades: el crédito fiscal del 45% de las inversiones para grandes proyectos de inversión y las mini-vacaciones fiscales o reducciones de la base imponible durante cuatro años para las empresas de nueva creación (artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996).

En estos procedimientos, la Comisión Europea consideró que ambas disposiciones incurrieran en el concepto de ayudas de Estado, pero se cuidó muy mucho de no seguir la senda abierta por el Abogado General Sr. Saggio, y manifestando en todo momento el respeto que las instituciones comunitarias tenían por la autonomía normativa derivada del régimen de Concierto Económico, la declaración de ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario se hizo en los dos casos en base a un criterio de selectividad material y no regional, en virtud de los elementos objetivos y requisitos que hacían que esas dos medidas no fueran aplicables a todos los contribuyentes a los que resultaba de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, sino solo a los que cumplieran determinados requisitos, por ejemplo, en el caso del crédito fiscal, solamente resultaba aplicable a grandes contribuyentes, porque eran los únicos que podían encarar proyectos de inversión en los que se superasen los 2.500 millones de pesetas de inversiones.

Es más, casi llama la atención el cuidado con el que la Comisión Europea remarca en todo momento que no pone en cuestión el sistema de Concierto Económico y que lo que está discutiendo en cada uno de esos supuestos es un criterio de selectividad material, enfocado siempre dentro del ámbito de aplicación del sistema tributario de cada Territorio Histórico, de lo que puede inferirse, *a sensu contrario*, que las normas que resultasen aplicables a todos los contribuyentes a los que resultara de aplicación el régimen tributario de ese Territorio Histórico tendrían el carácter de normas generales y no incurrirían nunca en la conceptualización de ayudas de Estado (así se deduce claramente del contenido de las Decisiones emitidas en ambos casos y de los términos de comparación que utiliza el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea en sus sentencias de 6 de marzo de 2002 sobre estos casos particulares, sentencias que han sido confirmadas en noviembre de 2004 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

A estos dos casos particulares, siguieron tres expedientes generales, que dieron lugar a sendas Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio de 2001 (dos decisiones) y de 20 de diciembre de 2001, en los cuales se declaró que la normativa en sí por la que se establecían esos incentivos constituía una ayuda de Estado incompatible con el Tratado de la Unión Europea y, en consecuencia, todos los beneficiarios de los citados incentivos estaban obligados a su devolución, afectando estas decisiones a los ya mencionadas mini-vacaciones fiscales de 1996 y crédito fiscal del 45% de las inversiones (decisiones de julio de 2001) y a las denominadas vacaciones fiscales de 1993 o exención temporal durante diez años del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación establecidas en las Normas Forales de Medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica.

En los tres expedientes generales, cuyas decisiones todavía ahora se encuentran pendientes de que el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea resuelva los recursos que las instituciones vascas presentaron contra las mismas, la Comisión

sigue cuidándose de manifestar su respeto por el régimen de Concierto Económico y no utiliza en ningún momento la doctrina de Saggio, que evidentemente, como hemos visto, tiene implicaciones de enorme calado en el equilibrio entre la supremacía del Derecho comunitario y el principio esencial del propio Derecho comunitario de respeto a la autonomía institucional de los Estados miembros de la Unión Europea.

Como vemos, el peligro europeo se ha ido clarificando, tanto por las constantes manifestaciones de respeto al sistema de Concierto Económico que ha realizado la Comisión Europea, como por las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (confirmadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea) en las que la comparación de medidas fiscales particulares y medidas fiscales generales a los efectos de la conceptualización de una disposición como ayuda de Estado se realiza dentro del propio sistema tributario del Territorio Histórico de que se trata, lo que, de suyo, invalida la doctrina de Saggio, y aparca aparentemente de manera definitiva el criterio de selectividad regional a la hora de analizar la normativa del Concierto Económico.

Hay que tener presente que el verdadero peligro para el Concierto Económico no se deriva de que alguna medida concreta se declare como ayuda de Estado por tener un carácter selectivo en virtud de criterios materiales, sino de que el criterio que se utilizara para declarar la ayuda fuese el de selectividad regional, puesto que admitir éste, aun cuando ya hemos visto que es de todo punto erróneo y no manifiesta sino un profundo desconocimiento de la caracterización y el funcionamiento del régimen de Concierto Económico, supondría negar la autonomía normativa que el Concierto reconoce.

A medida que se iba clarificando el escenario europeo, aunque no debemos olvidar que todavía no existen sentencias definitivas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los expedientes generales de la Comisión Europea en contra de los incentivos fiscales vascos, el Concierto Económico se veía más

afectado por la confrontación política existente entre las Administraciones central y vasca, que la paz fiscal no había contribuido a reducir, sino que, al contrario, se había recrudecido a los pocos meses de su firma en Vitoria tras las elecciones generales del año 2000.

11.- LA RENOVACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE 2002

En ese clima enrarecido vivimos, como ya hemos apuntado, un atípico proceso de renovación del Concierto Económico, el que se desarrolló en 2001, forzado por la fecha de caducidad que los negociadores de 1980 habían establecido al primer Concierto Económico aprobado tras la recuperación de la democracia, y que hacía que el mismo concluyera su vigencia de manera taxativa el día 31 de diciembre de 2001.

La convocatoria de elecciones al Parlamento Vasco para mayo de 2001 y el enconado enfrentamiento entre el Gobierno del Estado y las autoridades vascas, se trasladó al proceso de renovación del Concierto Económico, retrasando su comienzo de una manera preocupante, y dando lugar a un bloqueo del acuerdo, que estuvo a punto de alcanzarse en varios momentos a lo largo de los meses de noviembre y de diciembre de 2001, que se convirtió en definitivo a finales de diciembre, y en el que, además de algún pequeño tema técnico en el que no se había llegado a un punto medio, tomaron un protagonismo destacado tres asuntos: uno relativo a la negociación, como era la pretensión de las instituciones vascas de que se les reconociera un lugar en las delegaciones españolas ante las instancias comunitarias cuando se tratasen asuntos fiscales que afectasen a las competencias derivadas del Concierto Económico (y singularmente la participación de representantes vascos en la delegación española en las reuniones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea, el popularmente denominado Ecofin); un segundo derivado de la paralela tramitación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria en las que el Gobierno del Estado (como un medio de presión adicional para la renovación del

Concierto Económico) otorgaba un estatus diferente al País Vasco que a Navarra en materia de estabilidad presupuestaria cuando sus regímenes financieros y fiscales son casi idénticos, y a través del que se generaba una patente discriminación para los Territorios Históricos del País Vasco; y otro surgido al calor del desacuerdo, cual fue la prórroga unilateral del Concierto Económico aprobada como Proyecto de Ley por parte del Consejo de Ministros y tramitado en un tiempo récord ante las Cortes Generales, en lo que luego sería la Ley 25/2001, de 27 de diciembre.

Sin perjuicio de que la discusión sobre la participación de las Comunidades Autónomas en las delegaciones españolas ante las instituciones comunitarias tiene un calado más amplio que el que afecta exclusivamente al Concierto Económico, aunque quizás en este punto tiene una importancia destacadísima para las instituciones vascas, que reclaman tener una voz propia dentro de esos órganos comunitarios para defender la propia institución del Concierto Económico y para opinar sobre decisiones comunitarias que mediatizan el ejercicio de las competencias que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales, se convirtió también en un elemento de tensión en la renovación del Concierto Económico.

La Ley de prórroga, de muy dudosa constitucionalidad, al no respetar el carácter paccionado y el peculiar proceso de aprobación de las modificaciones del Concierto Económico, vino a suponer un nuevo signo de demostración de la confrontación, y dio lugar a una aparente ruptura total de las negociaciones, poniendo a la institución del Concierto Económico, por segunda vez en su historia, y por primera vez en un período democrático, al albur de decisiones unilaterales de una de las partes, adoptadas prevaliéndose de la mayoría absoluta de que gozaba en las Cortes Generales el partido gobernante.

Afortunadamente, cuando el camino parecía más oscuro, el 20 de febrero de 2002 las representaciones técnicas de ambas Administraciones lograron un acuerdo, que fue rubricado en la última sesión que celebró la Comisión Mixta de Cupo (rebautizada

en el vigente Concierto como Comisión Mixta de Concierto Económico) el 6 de marzo de 2002 en Madrid, y en el que, restituyendo al País Vasco a un régimen similar al de Navarra en materia de estabilidad presupuestaria, también paccionado, y llegando a una solución de compromiso en relación con las cuestiones técnicas pendientes, se pudo alumbrar un nuevo texto del Concierto Económico, que sería incorporado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y que, dado su carácter indefinido, asentaba de una manera definitiva la institución del Concierto Económico en el escenario de la España del siglo XXI, estableciendo un marco estable para su desenvolvimiento.

Como otros elementos del acuerdo, las instituciones vascas renunciaban a ver satisfecha en esos momentos su pretensión de interlocución directa con las instituciones comunitarias a través de su participación en las delegaciones españolas ante las mismas, aunque se estableció el compromiso de estudiar una solución adecuada a este problema, y se llegaba por otro lado a otro punto de compromiso entre ambas administraciones para obviar los efectos de la denostada Ley de prórroga dando eficacia retroactiva al 1 de enero de 2002 al nuevo texto del Concierto Económico que se había acordado.

Además, hay que decir que a partir de la renovación del Concierto Económico de 2002 la Administración del Estado ha abandonado su práctica de recurrir sistemáticamente las decisiones normativas de los territorios forales, y parece que va admitiendo de una manera más amplia el ejercicio de las competencias que el Concierto Económico reconoce a las mismas y la diferenciación de régimen jurídico-tributario que es consecuencia de las mismas, cuyo ejemplo más importante lo podemos encontrar en la ausencia de recursos por parte del Estado contra disposiciones normativas de los territorios forales en las que se han introducido importantes diferencias cuantitativas y cualitativas con respecto a la regulación vigente en territorio de régimen común, como las que se pueden observar en normas tan importantes como, por poner dos ejemplos, la Norma Foral

7/2002, de 15 de octubre, de Adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, o la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Mientras todos estos procesos se producían, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo iban resolviendo los recursos interpuestos contra la normativa foral (no retirados como consecuencia de la paz fiscal), estableciendo una doctrina bastante equilibrada, sobre todo, en el caso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la que se reconocía la capacidad normativa autónoma de los territorios forales, y en función de la cual no se anulaban más que aquellas disposiciones que se consideraba que suponían un exceso de las normas de armonización contenidas en el propio Concierto Económico.

Así, por ejemplo, se declararon nulas las mini-vacaciones fiscales de 1996, las vacaciones fiscales de 1993 o el crédito fiscal del 45% de las inversiones, e incluso algunos de los incentivos fiscales aprobados por medio de las Normas Forales de incentivos de 1988, si bien, en este último caso, la sentencia del Tribunal Supremo que resolvía los correspondientes recursos de casación comenzó un proceso en el que ha procedido a entremezclar argumentos y conceptos de Derecho interno con otros de Derecho comunitario, no siempre equiparables, llegando a algunas conclusiones más que discutibles.

Pero en el fondo, y salvo casos puntuales, la doctrina judicial que se ha ido estableciendo y la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo establecían las premisas de que la autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico a los territorios forales les permite adoptar regulaciones diferentes a las de territorio de régimen común, les deja establecer tipos de gravamen diferentes, una regulación propia de las deducciones y bonificaciones, y no se les puede reducir a la consideración de meros amanuenses fiscales, a la cual les hubieran condenado los planteamientos que se defendían en determinados recursos.

12.- LA PRIMERA SENTENCIA “DISCUTIBLE”: STC 96/2002

Una excepción, aunque sin aplicación directa en el ámbito del Concierto Económico, lo constituye la ya mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, por la que se declaró la inconstitucionalidad de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la que establecía un derecho de reembolso para los no residentes que a su vez lo fueran de otros Estados miembros de la Unión Europea y que no pudieran aplicar la normativa foral precisamente por su carácter de no residentes, ya que en aquella época la normativa aplicable a los no residentes era una competencia exclusiva del Estado.

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.

En este sentido, ya es llamativo el hecho de que existiera tal división entre los magistrados del Tribunal Constitucional y que hubiera de acudir al voto de calidad del Presidente, Sr. Jiménez

de Parga, para dirimir el empate. Puede considerarse, sin temor a una profunda equivocación, que esta sentencia es muestra más de un activismo judicial que de resoluciones fundadas en una interpretación adecuada del ordenamiento jurídico.

Además, se trata de una sentencia casi extemporánea, ya que en el momento de dictarse hacía mucho tiempo que había devenido inaplicable la disposición recurrida, puesto que la reforma del Concierto Económico de 1997 había puesto el remedio adecuado a los problemas de respeto a la libertad de establecimiento que había puesto de manifiesto la Comisión Europea en 1993 y que habían dado origen a esta disposición, al establecer idénticas normas de sujeción a la normativa foral para los residentes que para los establecimientos permanentes de entidades no residentes.

La Sentencia del Tribunal Constitucional mencionada 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 cuestionadas por la Comisión Europea 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, como ya hemos apuntado al principio de este trabajo.

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 fueron las normas directamente impugnadas en aquel procedimiento constitucional, en el que lo que se discutía a instancias de la Comunidad Autónoma de La Rioja era la adecuación a la Constitución de 1978 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 Concierto Económico para las Comunidades Autónomas de territorio de régimen común no era tarea propia del Tribunal Constitucional, por lo menos, en aquel procedimiento.

Hemos de ver, sin embargo, que, como ponen de manifiesto los dos votos particulares emitidos con la sentencia, 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.

En último extremo, el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de la disposición adicional recurrida en la medida en que determina que introduce una discriminación entre los nacionales europeos que pueden gozar de la aplicación de la misma y los residentes en territorio español no sometidos a la normativa foral, que acaba concluyendo que son los únicos que no pueden gozar, directa o indirectamente, de los incentivos fiscales aprobados en el País Vasco, incurriendo en una discriminación proscrita.

En resumen, acaba concluyendo que la inaplicación de los incentivos fiscales a los contribuyentes residentes en España a los que no resulta de aplicación la normativa foral supone una discriminación contraria a la Constitución, aunque hay que tener presente que se está focalizando el problema de constitucionalidad

en los criterios que determinan la sujeción de los contribuyentes residentes a la normativa foral contenidos en el Concierto Económico, y si esos criterios generan discriminaciones, cosa que sinceramente creemos altamente improbable, éstas se contienen en el propio 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 aquel 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.

El propio Tribunal Constitucional en su sentencia, daba la solución para acabar con los problemas de Derecho comunitario, una solución muy diferente a la que se adoptó, puesto que el Tribunal consideraba que *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.*²

Como vemos, en una pirueta jurídica de indudable alcance, el Tribunal Constitucional subvierte los términos del debate, aprovecha el enjuiciamiento de una disposición que solamente de manera tangencial tiene que ver con el régimen de Concierto Económico, para manifestar una concepción más política que jurídica sobre cómo deben operar los territorios forales en el ejercicio de su autonomía, precisamente, no ejercitándola, con lo que parece que el propio Tribunal Constitucional contradice toda su doctrina anterior en relación con el ejercicio de la autonomía por parte de los poderes infraestatales a los que se atribuye la misma por la Constitución y demás normas integrantes del bloque de constitucionalidad.

² Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 (RTC 2002\96).

En este momento no es ocioso manifestar la preocupación generada por el sentido del fallo, casi premonitorio del activismo judicial que encontraremos luego en la controvertida sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y porque los fundamentos jurídicos de la sentencia orientaran la labor del Tribunal Constitucional en los tiempos venideros cuando debiera enfrentarse a los derechos históricos de los territorios forales, y 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, tomó el Tribunal Constitucional en aquella sentencia, supuso una involución jurisprudencial que dio al traste con la consolidada doctrina constitucional que durante los anteriores veintiún años había 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 y de garantía institucional 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 sentencia 96/2002, 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 (artículo 1.1. del vigente Concierto Económico), 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 Primera 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, 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 aquella sentencia.

En aquel momento sólo nos quedaba desear que el sentido común y la reflexión jurídica serena sustituyeran 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*³.

Esta sentencia, como hemos visto, supone un hito extraño en el devenir judicial del Concierto Económico y de las normas relacionadas con él, y quizás pueda entenderse dentro de la confrontación política que se vivía en aquellos tiempos, aunque no tenía tampoco demasiada lógica tras el acuerdo para la renovación del Concierto Económico que se había producido en marzo de 2002.

Marcaba, como decía el voto particular del que hemos transcrito una cita destacada, un ejercicio de la función jurisdiccional marcado por la intención de ofrecer una visión personal y particular de lo que debe constituir la articulación territorial del Estado, el sistema de Concierto Económico y el cumplimiento del Derecho comunitario. En aquel momento no éramos, ni podíamos ser conscientes de lo que estaba por venir, pero la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de

³ 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 (hoy Presidenta del Tribunal) respecto de la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, al que se adhieren el Magistrado don Pablo García Manzano y la Magistrada doña Elisa Pérez Vera, que también hacemos nuestras.

2004, es digna continuadora de esa línea abierta por la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, si bien, incluso sus efectos han sido mucho más graves porque ha llevado a la propia institución del Concierto Económico al borde del precipicio, como seguidamente veremos.

En el escenario descrito, después de la conflictividad jurídico-política que había rodeado al Concierto Económico desde el año 2000, y tras la sentencia del Tribunal Constitucional que hemos mencionado, con el frente europeo centrado en un análisis concreto de determinadas disposiciones que podían incurrir en criterios de selectividad material y constituir ayudas de Estado en función de esos criterios, pero nunca viendo cuestionada la propia esencia del régimen de Concierto Económico, que veía un claro acomodo en el Derecho comunitario en las consideraciones que tanto la Comisión Europea como el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea realizaban en los expedientes sobre los incentivos fiscales vascos que han analizado, y con un cambio de gobierno en Madrid que presagiaba tiempos de menor conflictividad, comienza el año 2005 y se rompe de una manera brusca y totalmente inesperada la tranquilidad relativa en la que se había colocado el régimen de Concierto Económico, volcado como estaba en la renovación de la Norma Foral General Tributaria y en diseñar una nueva regulación de los dos impuestos más importantes sobre los que se dispone de competencia normativa, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

13.- LA SEGUNDA SENTENCIA “DISCUTIBLE”: STS 09/12/2004

A finales de enero de 2005 se hace público el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en la que, resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había considerado únicamente contrario a Derecho el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 (como venía

siendo la práctica habitual tanto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del propio Tribunal Supremo) en base a una contradicción del citado precepto con las normas armonizadoras contenidas en el propio Concierto Económico, puesto que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había descartado que existieran cuestiones de Derecho comunitario que resolver en este asunto, en donde el análisis era exclusivamente de Derecho interno.

Esta sentencia, haciendo una interpretación peculiar del Derecho comunitario, obviando totalmente la elevación de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para poder decidir adecuadamente el fondo del asunto, estima el recurso de casación y entiende que trece preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 son contrarios al ordenamiento comunitario por constituir *indiciariamente* ayudas de Estado, y consiguientemente, haciendo otra peculiar interpretación de lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado de la Unión Europea (obligación de comunicar las ayudas de Estado a la Comisión Europea antes de su adopción), los anula.

Podemos decir que en esta sentencia confluyen tres de los más importantes males que han aquejado al Concierto Económico y que ya hemos mencionado en el presente trabajo: la recurribilidad de las Normas Forales tributarias ante la jurisdicción ordinaria y la extensiva apreciación de la legitimación activa, desprovista de toda justificación en cada caso concreto, que resultaba de la jurisprudencia del Tribunal Supremo; una concepción errónea y miope del funcionamiento del sistema de Concierto Económico y de su naturaleza jurídica y principios de aplicación, así como de las normas europeas sobre ayudas de Estado, siguiendo una línea simplista basada en las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio de 1 de julio de 1999 sin atender a la evolución posterior de la práctica decisoria de la Comisión Europea y de las decisiones del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia; y la continuación de la práctica de activismo judicial que tan abiertamente se había

manifestado en la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, imponiendo los juzgadores 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 jurisdiccional sin trastocar gravemente sus límites⁴.

La citada sentencia procede a anular trece preceptos de la normativa foral de Impuesto sobre Sociedades, algunos tan importantes como el tipo general de gravamen, las normas sobre amortizaciones o sobre los coeficientes de corrección monetaria para eliminar el efecto de la inflación en las alteraciones patrimoniales o determinadas deducciones como las que incentivan la inversión en activos fijos materiales nuevos o la adquisición de determinados valores de renta variable, al considerar que *se ha omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado"*⁵.

Ateniendo al objeto de los preceptos anulados, podemos darnos cuenta de la trascendencia cualitativa que tiene el fallo jurisprudencial, pero lo que más sorprende es la utilización de un argumento de Derecho comunitario, mal utilizado por lo demás, pero que sirve al Tribunal Supremo para limitar de una manera destacada la capacidad que las Instituciones forales detentan para definir una de las figuras impositivas más importantes del Sistema Tributario de nuestro Territorio Histórico, el Impuesto sobre Sociedades, y con ello, alterar el equilibrio competencial establecido en la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁴ Como decía el voto particular de la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002.

⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005\130).

Aunque ya hemos visto que no es la primera vez que un órgano del Estado realiza una interpretación “desorientada” del Derecho comunitario, como hemos tenido ocasión de analizar en la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002.

Y decimos esto porque el Tribunal Supremo ha estimado que las medidas anuladas presentan indicios de constituir “Ayudas de Estado” a los efectos del Tratado de la Comunidad Europea por el mero hecho de tener una regulación diferente, más beneficiosa para los contribuyentes, que la vigente en territorio de régimen común, realizando además un análisis segmentario precepto a precepto, sin atender, como había sido la norma hasta la fecha, a la globalidad del Impuesto o, incluso, del propio Sistema Tributario.

Pero además, el Tribunal Supremo, ha estimado que esas medidas tributarias, incorporan una “ventaja” constitutiva de una ayuda de Estado, basándose en una comparación de cada medida con la regulación vigente en territorio de régimen común, apelando a un principio de selectividad regional o territorial, nunca utilizado hasta ahora por las Instituciones europeas en ninguna de sus decisiones administrativas o jurisdiccionales relativas a normas integrantes de los Sistemas Tributarios del Estado o de los Territorios Históricos vascos o de Navarra.

El propio Tribunal Supremo expresamente reconoce que utiliza un criterio de selectividad regional para enjuiciar los preceptos discutidos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, por lo que podemos concluir que la *ratio decidendi* o fundamento de la anulación en el presente procedimiento ha sido la de considerar que determinadas medidas fiscales vascas, conceptuadas como ventaja por parte del Tribunal Supremo, con un criterio muy poco claro y no explicitado, se toman como ayudas de Estado en base a su carácter selectivo de base regional o territorial, y dado que se constata que tales medidas no han sido notificadas por parte de las autoridades correspondientes a la Comisión Europea, tal y como dispone el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, se entiende que deben anularse como consecuencia de la citada omisión.

El Tribunal Supremo ha elegido una vía para anular unos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que pasa por la aplicación directa de determinados preceptos del Derecho comunitario, pero lo hace omitiendo trámites esenciales establecidos en el propio Derecho de la Unión Europea y además, con una errónea aplicación del mismo al caso concreto, suponiendo una vulneración directa del propio Tratado de la Comunidad Europea, cuyo artículo 234.3 establece expresamente la obligación de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando se deba interpretar o aplicar una norma del Tratado (el artículo 88 del mismo) o un concepto comunitario (como el de ayuda de Estado) cuando las resoluciones del órgano jurisdiccional nacional ante el que se encuentre pendiente el asunto no sean susceptibles de ulterior recurso, lo que en el caso del Estado español acontece para los asuntos pendientes ante el Tribunal Supremo y ante el Tribunal Constitucional.

No vamos a continuar profundizando en los errores conceptuales o en los deslices jurídicos que se producen en la mencionada sentencia, que los hay, puesto que ello excedería el ámbito de esta crónica, sino que nos interesa poner de manifiesto en este momento cómo la aplicación del Derecho comunitario se ha convertido en una excusa para proceder a la limitación abusiva de las competencias normativas de los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades y reducir considerablemente el ámbito del poder normativo de los territorios forales reconocido en el Concierto Económico.

La conclusión a la que llega el Tribunal Supremo se basa en premisas equivocadas, con lo que, si la premisa no es consistente, obviamente el resultado alcanzado no puede ser correcto. La sentencia del Tribunal Supremo, haciendo suyos los argumentos que utilizara en su momento el Abogado General Sr. Antonio Saggio, entiende que cualquier medida fiscal establecida por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que suponga una ventaja en relación con la regulación vigente en territorio común es ayuda de Estado en cuanto que su

carácter selectivo viene determinado porque se aplica solamente en una región del Estado, frente a un pretendido sistema general aplicable en el resto del mismo.

Y además, el Tribunal Supremo eleva estas conclusiones del Abogado General Sr. Saggio a la categoría de doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo cual es un primer error de concepto en la medida en que solamente constituye doctrina del Tribunal el contenido de sus sentencias, y no así las conclusiones de los Abogados Generales. Con lo cual, el Tribunal Supremo está considerando doctrina del Tribunal de Justicia algo que no lo es. Hay que tener presente que una vez que en 2000 decayó la cuestión prejudicial en la que había expresado su parecer el Sr. Saggio, seguimos sin tener un pronunciamiento de la Comisión o del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea que avale sus tesis, y casi podríamos concluir que la práctica decisoria de la Comisión y las resoluciones del Tribunal de los últimos años ponen de manifiesto que la vía Saggio había sido abandonada.

Así se deduce de los pronunciamientos de la Comisión (en los procedimientos iniciados contra determinadas medidas fiscales de los Territorios Históricos – vacaciones fiscales o crédito fiscal del 45% de las inversiones) y del Tribunal de Justicia (en las sentencias de 11 de noviembre de 2004 que resolvían los recursos de casación frente a las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002 en los asuntos Demesa y Ramondín), que al enfatizar que tales pronunciamientos no suponen que se ponga en cuestión el régimen de Concierto Económico y las competencias que el mismo reconoce a los Territorios Históricos vascos en materia de imposición directa, están directamente reconociendo que no procede aplicar un criterio de selectividad regional *per se*, salvo que pudiera derivarse el mismo de las propias condiciones de aplicación de una medida concreta.

Esto es así ya que, si fuera aplicable el condicionante establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de

diciembre de 2004, todo precepto de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades supondría una ayuda de Estado y se debería concluir que el régimen de Concierto Económico en esta materia, al conceder esa capacidad normativa en materia del Impuesto sobre Sociedades a los territorios forales, sería contrario a las normas del Tratado, cuando precisamente las autoridades comunitarias siempre han mantenido lo contrario en sus pronunciamientos decisorios.

En cualquier caso, y dejando de lado los diferentes problemas técnicos de forma y de fondo que aquejan a este deficiente pronunciamiento jurisdiccional, es claro que su contenido produce un efecto intolerable desde el punto de vista del reparto de competencias tributarias en el Estado español.

La Constitución y el Estatuto de Autonomía para el País Vasco han establecido las reglas fundamentales de reparto de competencias en materia tributaria, lo mismo que el Amejoramiento del Fuero lo ha completado en relación con la Comunidad Foral de Navarra.

Estas disposiciones reconocen y mantienen el sistema tradicional de conciertos económicos entre los cuatro territorios forales y el territorio común para disciplinar las relaciones tributarias y financieras, y su plasmación actual se encuentra en los vigentes Concierto Económico con el País Vasco y Convenio Económico con Navarra.

Y un elemento sustancial e inherente al sistema de conciertos es la atribución de capacidad normativa a los territorios forales para que diseñen la regulación propia de cada una de las figuras impositivas, destacando la autonomía reconocida en materia de imposición directa, y singularmente, en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Y éste precisamente es un valor superior de nuestra convivencia, el Tribunal Supremo no puede alterar unilateralmente el esquema competencial diseñado por las normas que integran el

bloque de constitucionalidad, y precisamente la sentencia de 9 de diciembre de 2004 lo que hace es subvertir esa atribución de potestades normativas derivadas de la propia Constitución, vaciando de contenido la autonomía de las instituciones forales.

Sus efectos, de consolidarse esta línea jurisprudencial, lo que no está claro en el momento presente, son imprevisibles: reduce el Estado español a un territorio en el que no existe una normativa tributaria general, con lo que se pueden producir cientos de supuestos de ayudas de Estado entre las diferentes normativas; altera el marco de competencias que la Constitución y los Estatutos de Autonomía reconocen a los territorios forales; puede implicar una reducción de la autonomía de las Comunidades Autónomas de régimen común en el marco diseñado por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas; y, sobre todo, ensombrece la seguridad jurídica, produciendo un efecto pernicioso en la confianza empresarial en el ordenamiento jurídico con un resultado perverso para la actividad económica y para la localización de actividades y empresas.

Cuando la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico diseñan unos criterios de reparto de competencias y atribuyen a cada una de las Instituciones correspondientes los ámbitos que les son propios, están arbitrando las reglas básicas que disciplinan la actuación de todos ellos, y ese diseño es inmune a la actuación de las demás instituciones del Estado, incluidos los órganos de la Administración de Justicia, cuyas resoluciones no pueden suponer la alteración de los marcos competenciales establecidos en el conjunto de normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad.

La conclusión a la que se puede llegar una vez analizados todos los elementos concurrentes es que el Tribunal Supremo, guiado por un prejuicio de cómo debe articularse el Estado, ha tratado de encajar su decisión en los distintos argumentos jurídicos facilitados por los recurrentes.

14.- LAS REACCIONES

Ante esta resolución del Tribunal Supremo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han dedicado sus esfuerzos durante el año 2005 a interponer todos los recursos que el ordenamiento jurídico arbitra para corregir la sentencia del Tribunal Supremo, que, como todos sabemos, son muy pocos y se reducen a la impugnación de la sentencia en base a importantes defectos formales o a la vulneración de los derechos constitucionales susceptibles de amparo ante el Tribunal Constitucional, y a realizar las modificaciones oportunas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para sustituir los preceptos declarados nulos por la sentencia del Tribunal Supremo.

Por poner el ejemplo de Bizkaia, en este Territorio Histórico se incluyó una disposición adicional décima en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que precisaba los términos en los que debía entenderse que la sentencia afectaba a los diferentes períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades en función de que se hubiera producido el devengo del mismo o no para el momento en el que el fallo de la sentencia del Tribunal Supremo fue objeto de publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Además, por medio de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, se da nueva redacción a los preceptos anulados, manteniendo una regulación similar a la anulada, teniendo presente además que la anulación se había producido en base a elementos de forma y no de fondo que pudieran afectar a la sustantividad de la regulación anulada, pero advirtiendo que esta solución tiene una vocación de transitoriedad en la medida en que desde las instituciones forales se ha empezado a trabajar en una reforma integral de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que se pretende tenga efectos a partir de 1 de enero de 2006.

La reacción de algunos de los actores que han protagonizado el acoso judicial contra el Concierto Económico de los últimos años no se ha hecho esperar y tanto la Comunidad Autónoma de La Rioja como la de Castilla y León y la propia Federación de Empresarios de La Rioja han interpuesto diferentes recursos e incidentes para tratar de conseguir la anulación de las dos disposiciones mencionadas, pidiendo incluso la suspensión cautelar de la vigencia de las disposiciones aprobadas, cuestión ésta que, por lo menos, en los asuntos en los que se ha resuelto en el momento en que se escriben estas líneas (15 de octubre de 2005), el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no ha considerado procedente al no probarse los perjuicios que la ejecución de las disposiciones implicarían para las entidades recurrentes.

Expuesto todo lo anterior, y teniendo presente que de inmediato se han multiplicado los ataques jurídicos contra los intentos de las instituciones forales de los Territorios Históricos de tratar de aclarar el panorama normativo creado a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, como prueban los ya mencionados recursos presentados por parte de la Comunidad Autónoma de La Rioja o de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de la Federación de Empresarios de La Rioja contra las disposiciones dictadas por las instituciones competentes de los tres Territorios Históricos para reemplazar los preceptos anulados por el Tribunal Supremo, nos queda preguntarnos en base a qué parámetros se dibuja el futuro del Concierto Económico, teniendo presente la situación a la que nos ha llevado la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Y también debemos preguntarnos qué papel está jugando en todo este proceso la Administración del Estado que, una vez abandonado el activismo contra las Normas Forales que pudimos vivir hasta 2002, no ha hecho pública ninguna valoración respecto a la situación generada por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

E incluso, queda una tercera cuestión por la que preguntarnos, cual es, el alcance y la eficacia de la “paz fiscal”

suscrita en enero de 2000, que teóricamente debería haber supuesto el fin de la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico a cambio de las modificaciones normativas realizadas por los Territorios Históricos como consecuencia de aquellos acuerdos.

Así, en lo que se refiere a la primera de las cuestiones, es evidente que la doctrina que fundamenta la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 supone un ataque frontal a la línea de flotación del Concierto Económico, puesto que eleva a doctrina jurídica aplicable la opinión del Abogado General Sr. Saggio en virtud de la cual cualquier disposición que se contenga en una Norma Foral reguladora de alguno de los tributos de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco puede constituir ayuda de Estado incompatible con el Tratado de la Unión Europea en la medida en que predica su carácter selectivo por la pretendida “regionalidad” en su ámbito de aplicación.

Por ello, y además partiendo de ese pernicioso análisis que se basa en fragmentar la regulación foral en cada una de sus medidas aisladamente, y compararlas también aisladamente con la medida más similar existente en territorio de régimen común, siempre se procedería a declarar la nulidad de las disposiciones que sean más ventajosas en los territorios forales, sin cuestionar aquellas otras que puedan ser más perjudiciales, con lo que se produciría una continua desarticulación del sistema tributario foral.

Además de no quedar claro por qué el término de comparación tiene que ser la normativa vigente en territorio de régimen común, podemos observar que un análisis de este tipo nunca serviría para realizar una adecuada investigación sobre si el sistema tributario diseñado por los territorios forales cumple con los parámetros establecidos en el Concierto Económico y en la normativa europea, puesto que rompe la coherencia unitaria que tiene cada uno de los impuestos y todos ellos en su conjunto.

En último extremo, perpetuar una doctrina como la del Sr. Saggio y la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de

2004 condenaría a los territorios forales a tener que establecer una normativa idéntica a la del territorio de régimen común, como ya había anticipado también la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, y con ello estaríamos ante el final de la autonomía normativa reconocida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y en el propio Concierto Económico.

15.- EL FUTURO

Es evidente, por tanto, que la supervivencia del régimen de Concierto Económico y su correcto desenvolvimiento en el marco diseñado por las normas del bloque de constitucionalidad requiere, por un lado, que no se consolide la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 9 de diciembre de 2004 (incluso, si es posible, que se revoque tal sentencia a través de los medios de impugnación instados por las instituciones forales) y, por otro, que se pueda establecer un clima de seguridad y estabilidad en el diseño y en la aplicación del sistema tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, reduciendo o eliminando definitivamente la conflictividad judicial en torno a las Normas Forales tributarias de los citados Territorios Históricos.

En relación con la primera de las premisas expuestas, además de proseguir los caminos judiciales iniciados por las Diputaciones Forales, las Juntas Generales, el Gobierno Vasco, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao o Confebask hasta las últimas consecuencias tratando de anular la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, las citadas instituciones forales deben perseverar en la defensa de sus normas y del ejercicio de sus competencias, oponiéndose en Derecho a cuantos recursos se interpongan contra las mismas y defendiendo la conformidad con el ordenamiento jurídico, y también con el Tratado de la Unión Europea, de las disposiciones adoptadas.

Y en este camino, teniendo presente que el Tribunal Supremo ha asumido la doctrina Saggio en su sentencia de 9 de

diciembre de 2004, parece ineludible que la cuestión acabe siendo sometida al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de la oportuna cuestión prejudicial dentro de alguno de los procedimientos actualmente abiertos, para que quien tiene la competencia exclusiva de la interpretación uniforme del Derecho comunitario determine de una manera definitiva si las normas forales pueden constituir ayudas de Estado en función de un criterio de selectividad regional, o por el contrario, son disposiciones de carácter general, y en algún supuesto, podrían incluir ayudas si hubiera algún criterio de selectividad material que así lo determinase (como estableció la Comisión Europea en relación con las vacaciones fiscales o el crédito fiscal del 45% de las inversiones), de tal manera que el término de comparación sea el conjunto del sistema tributario de cada Territorio Histórico, sin que haya que acudir a ningún tipo de comparación en relación con la normativa vigente en territorio de régimen común.

Parece que hoy en día estamos abocados a llegar al lugar del que tratamos de huir en 1999, si bien, la cuestión prejudicial que hoy en día se elevaría al Tribunal de Justicia de la Unión Europea no sería tan “peligrosa” como la de 1997, en la medida en que la evolución de la práctica decisoria de la Comisión Europea desde entonces y las propias resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea parecen indicar que no podría acogerse una doctrina como la del Abogado General Sr. Saggio.

No obstante, en estos momentos se están discutiendo ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dos supuestos de regímenes fiscales regionales existentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, la Región Autónoma de Azores en la República portuguesa y Gibraltar en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en los que la Comisión Europea defiende su conceptualización como ayudas de Estado en base a un criterio de selectividad regional, amparándose en cierta medida en la doctrina Saggio, y en la que todos los Estados miembros involucrados, entre ellos España, que actúa en estos procedimientos en contra de la Comisión Europea en lo que se refiere a la conceptualización de los regímenes como ayudas de

Estado por un criterio de selectividad regional, muestran su más radical oposición y defensa de su autonomía institucional.

Todo ello hace que, aunque esos dos regímenes no son equiparables a los de los Territorios Históricos, puesto que en ellos sí puede verse más claro el ámbito regional de aplicación que en el caso del País Vasco, cuyas normas ya hemos dicho que se aplican en todo el territorio del Estado español, en cierta medida la doctrina que emane del Tribunal de Justicia de la Unión Europea podrá arrojar luz sobre cómo conceptuar los regímenes fiscales infraestatales amparados en las disposiciones constitucionales de los Estados miembros.

Desde el punto de vista del Derecho europeo, la cuestión que se discute es la articulación y la coherencia de los principios de cumplimiento y primacía del Derecho comunitario y de autonomía institucional de los Estados miembros y de respeto a su articulación constitucional interna.

Por otro lado, en cuanto a la segunda premisa enunciada, es preciso dar una mayor estabilidad a las Normas Forales de los Territorios Históricos, hay que tratar de conseguir su “blindaje jurídico”, de tal forma que se reconozca su carácter de disposiciones con rango de Ley, y se resida su enjuiciamiento ante el Tribunal Constitucional, limitando con ello las posibilidades de recurso indiscriminado contra las mismas.

Hay que apuntar que este camino ha sido iniciado ya por las Juntas Generales de Bizkaia, que han aprobado por unanimidad ejercitar ante el Parlamento Vasco la iniciativa legislativa para que se proceda a la modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial de tal forma que las Normas Forales de los Territorios Históricos que regulen los tributos concertados no sean susceptibles de recurso más que ante el Tribunal Constitucional a través de los correspondientes medios impugnatorios establecidos en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

También se pretende crear un nuevo apartado en la mencionada Ley Orgánica instituyendo los conflictos en defensa de la autonomía foral, con una regulación similar a la de los conflictos en defensa de la autonomía local ya incluidos en esa Ley Orgánica, para posibilitar una eficaz defensa de la autonomía foral reconocida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en las demás normas integrantes del bloque de constitucionalidad.

Esta iniciativa ha sido tomada en consideración por el Parlamento Vasco y se traducirá probablemente en una Proposición de Ley Orgánica que el Parlamento Vasco elevará a las Cortes Generales para procurar la salvaguarda jurídica de las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos.

De todas formas, mientras esa modificación legal no se produzca, también debemos pensar en que dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa se puede procurar una mayor estabilidad a las Normas Forales tributarias, en la medida en que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo recuperen la senda de prudencia y mesura que caracterizó los primeros tiempos del enjuiciamiento del Concierto Económico.

Así, la legitimación *ad causam* de determinadas instituciones para recurrir Normas Forales no debería presumirse, como ha pasado en los últimos tiempos, sino que sería preciso exigirles que acrediten la afectación a sus intereses legítimos que las disposiciones que pretenden recurrir les producen, puesto que hoy en día existen medios y datos para contrastar empíricamente tales efectos, y de esta forma se reduciría de una manera importante la conflictividad en torno al Concierto Económico.

Y por otro lado, sería deseable que se abandone la senda del decisionismo judicial de la que son exponentes las sentencias del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 y del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en las que da la sensación de que existía un prejuicio consolidado en la mente del juzgador,

que construye la sentencia con los argumentos que mejor le parece que pueden sustentar la decisión previamente adoptada.

Hay que darse cuenta de que no estamos diciendo que cualquier sentencia de un tribunal que declare la nulidad de alguna disposición foral incurre en ese vicio que acabamos de mencionar, sino solamente aquéllas que, como las dos que hemos puesto de ejemplo, incurren en evidentes excesos jurisdiccionales o en elusión de trámites esenciales como la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, y fuerzan una conclusión que limita la autonomía foral de los Territorios Históricos, tratando luego de construir una arquitectura jurídica que respalde esa conclusión.

En último extremo, la firme y constante actuación de las instituciones forales en defensa del Concierto Económico y de las competencias que de él se derivan para los Territorios Históricos es una garantía de que se movilizarán todos los recursos para conseguir dotar al sistema tributario de cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco del único elemento que les queda para una total consolidación veinticinco años después de la recuperación del Concierto Económico: la estabilidad jurídica.

Quizás, como decíamos, nos quedan dos cuestiones pendientes, que el futuro nos permitirá clarificar: por un lado, el papel que la Administración del Estado debe jugar en la situación generada tras la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004; y por otro, si las instituciones vascas han extraído la lección que resulta de acuerdos como la “paz fiscal” de 18 de enero de 2000 que, no solamente no han logrado los objetivos marcados, sino que tampoco han evitado que nos encontremos en una situación mucho más delicada que la que pretendieron solucionar.

El futuro nos dirá lo que opina el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la adecuación del régimen de Concierto Económico a las exigencias derivadas del Tratado de la Unión Europea; también nos aclarará si se perpetúa o no en nuestro ordenamiento interno la doctrina de la sentencia del Tribunal

Supremo de 9 de diciembre de 2004 (ya hay otra sentencia, de 20 de diciembre de 2004, que, pese a enjuiciar las mismas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996, llega a conclusiones diferentes); despejará la duda sobre si las Normas Forales alcanzan la deseada estabilidad jurídica y dejan de ser el centro de las luchas político-judiciales de determinadas fuerzas políticas, que instrumentalizan las instituciones que gobiernan para sus fines partidistas; y sobre todo, nos colocará en un escenario en el que, una vez despejadas las dudas anteriores, las instituciones forales y los contribuyentes sometidos a la normativa foral puedan adoptar sus decisiones con una tranquilidad mayor.

Por el bien del sistema jurídico-constitucional y del esquema de descentralización política alumbrado como consecuencia de la Constitución de 1978 y del Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 1979, por el del propio País y el de sus gentes, deseamos sinceramente que se aclare el escenario en el que se pueden desenvolver las competencias derivadas del Concierto Económico, y por fin, se complete el proceso de transición política iniciado en la década de 1970, asumiendo definitivamente la pluralidad que caracteriza al sistema.

En último extremo, confiemos en que si el régimen de Concierto Económico ha superado todos los problemas, algunos de ellos traumáticos, que ha sufrido en sus más de 127 años de vigencia, también tendrá los recursos suficientes para salir exitoso de la coyuntura actual, y podrá seguir coadyuvando al progreso y al desarrollo del País y de sus ciudadanos.

Iñaki Alonso Arce