

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

# CONSIDERACIONES DESDE LA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL ACERCA DE LAS DIFERENCIAS DE TRATO FISCAL CAUSADAS POR LAS NORMAS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA SOBRE INCENTIVOS FISCALES A EMPRESAS. COMENTARIO DE LA STC 96/2002

MANUEL CARRASCO DURÁN  
*Profesor de Derecho Constitucional*  
*Universidad de Sevilla*

## SUMARIO

1. El contexto de la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002: las medidas sobre incentivos fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y los pronunciamientos sobre las mismas de los órganos judiciales nacionales y de la Comisión y el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea
2. La STC 96/2002
3. Cuestiones problemáticas de la STC 96/2002

1. EL CONTEXTO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 96/2002: LAS MEDIDAS SOBRE INCENTIVOS FISCALES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA Y LOS PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LAS MISMAS DE LOS ÓRGANOS JUDICIALES NACIONALES Y DE LA COMISIÓN Y EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La STC 96/2002, de 25 de abril, resuelve un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de

La Rioja contra la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, es decir, la Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995, que tenía como efecto extender el resultado de la aplicación de los incentivos fiscales destinados a apoyar la apertura de nuevas empresas que preveían las normas fiscales de las Juntas Generales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y las Leyes Forales sobre esta materia de la Comunidad de Navarra para los residentes en dichos territorios y que ejercieran sus actividades exclusivamente en ellos a los residentes en la Unión Europea que se establecieran, para el desarrollo de actividades económicas, en el País Vasco y en Navarra. En concreto, el texto de dicha norma, que se hallaba identificada con el epígrafe «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», era el siguiente:

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

La sentencia declara la inconstitucionalidad, y, por lo tanto, la nulidad de la norma recurrida, al considerar que, debido a la diferencia de trato fiscal que establece entre los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y los residentes en España fuera del País Vasco y de Navarra, vulneraba el principio de igualdad en el cumplimiento de la obligación de tributar reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución, la libertad de empresa de su artículo 38, la prohibición de privilegios económicos o sociales entre las Comunidades Autónomas de su artículo 138.2, la garantía de la igualdad de derechos y obligaciones de los españoles del artículo 139.1 de la misma, la libertad de circulación de personas y bienes en todo el territorio español mencionada en el artículo 139.2 y los principios de unidad de mercado y de unidad del orden económico, aunque cinco magistrados del Tribunal Constitucional manifestaron su discrepancia con la solución dada al recurso por la mayoría en dos votos particulares.

Los incentivos fiscales a los que se referían las normas de los territorios forales, conocidos popularmente como «vacaciones fiscales», consistían, en un principio, en reducciones en la cuota del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades que podían llegar, entre otras, a la exención total en el impuesto de sociedades durante diez años o a bonificaciones de hasta el 99% en la base imponible del impuesto de sociedades por las inversiones en

activos fijos materiales para las sociedades de nueva creación y de hasta el 95% del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, además de incluir otras reducciones en la cuota del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades calculadas en porcentajes variables sobre las cantidades destinadas a inversiones y de prever la libertad de amortización de los bienes adquiridos para inversión productiva.

Pueden considerarse como punto de partida para la aplicación de estos beneficios fiscales las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión 14/1987, de 27 de abril, y 6/1988, de 14 de julio, de Guipúzcoa, 28/1988, de 18 de julio, de Álava, y 8/1988, de 5 de julio, de Vizcaya<sup>1</sup>. Sin embargo, la entrada en vigor de estas normas provocó inmediatamente el rechazo de las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco y Navarra. A este respecto, puede encontrarse en la propia STC 96/2002, en el resumen de las alegaciones del representante jurídico de la Comunidad Autónoma de La Rioja que consta en el apartado primero de antecedentes, una expresiva descripción de la posición de dichas Comunidades hacia las normas someramente descritas. Aduce aquél que estas normas producían un «efecto frontera» que, a su juicio, derivaba en una serie de discriminaciones que afectaban especialmente a estas

1. Sobre los sistemas forales, *vid.* ASIAIN ÁVILA, J. A.; «La Constitución y el régimen foral de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra*, 1 (1986), 13 y ss.; BURGO TAJADURA, J. I.; *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990*, Cámara de Comercio e Industria de Navarra, Pamplona, 1991, y *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, Aranzadi, Pamplona, 1996; CEBRIÁN APAOLAZA, L.; *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis tributario*, IVAP, Oñati, 1994; COELLO MARTÍN, C.; «La Disposición Adicional Primera y la Organización Territorial de la Comunidad Autónoma Vasca. Algunas cuestiones», *Congreso sobre los Derechos Históricos Vascos*, Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, Vitoria, 1988, pp. 255 y ss.; CORCUERA ATIENZA, J.; «Alcance de la constitucionalización de los derechos históricos», *Jornadas de estudios sobre la actualización de los Derechos Históricos Vascos*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1986, pp. 380 y ss.; EL CARTE REVESTIDO, J.; «La aplicación y desarrollo de la Ley del Concierto Económico desde una perspectiva jurídica», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 60, pp. 403 y ss.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.; *Los derechos históricos de los Territorios forales*, CEC, Madrid, 1985; GALARRAGA ALDANONDO, X.; «El Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto económico», *La España de las Autonomías*, vol. II, Espasa-Calpe, Madrid, 1981, pp. 483 y ss.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; «Comentarios sobre el Concierto económico con el País Vasco», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 38 (1983), 437 y ss.; HUCHA CELADOR, F. de la; *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995; LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L.; *Financiación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto Económico. El Cupo*, IVAP, Oñati, 1991; LOJENDIO E IRURE, I. M.; *La Disposición Adicional Primera de la Constitución española*, IVAP, Oñati, 1988; LOPERENA ROTA, D.; *Aproximación al régimen foral de Navarra*, IVAP, Oñati, 1984; MEDINA GUERRERO, M.; *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades autónomas*, CEC, Madrid, 1993; AA.VV. (ed. E. Moldes y P. Puy); *La financiación de las Comunidades Autónomas*, Minerva, Madrid, 1996; PÉREZ-ARRAIZ, J.; *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, Oñati, 1994; RODRÍGUEZ CATIVIELA, E.; «Los conciertos vascos: balance de una década», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 60 (1990), 385 y ss.; SIMÓN ACOSTA, E.; «Los tributos de los regímenes forales», en AA.VV. (dir. J. Lasarte); *Manual General de Derecho Financiero*, t. IV, vol. I, Comares, Granada, 2.ª ed., 1998, pp. 113 y ss.; TORRES COBO, F.; «El nuevo Convenio económico con Navarra», *HPE*, 1/1991, 22 y ss.; ZURITA LAGUNA, A.; «Notas al concierto económico», *REP*, 46-47 (1985), 633 y ss.

Comunidades Autónomas, ya que incentivaban a las empresas de las zonas colindantes con el País Vasco y Navarra a trasladarse al territorio de estas últimas Comunidades para aprovechar los beneficios fiscales anteriormente indicados. La situación causó una especial preocupación en la Comunidad Autónoma de La Rioja, que colinda con dos de los territorios que aplicaron tales beneficios fiscales, el Territorio Histórico de Álava y la Comunidad Foral de Navarra, y que mantiene especiales vínculos económicos e históricos con algunas comarcas y localidades de ambos territorios.

Tal inquietud dio lugar a la presentación de una serie de recursos ante órganos judiciales nacionales y de denuncias ante la Comisión de la Comunidad Europea por parte de las Comunidades Autónomas de Cantabria, Castilla y León y, especialmente, La Rioja, lo cual tuvo como consecuencia que las medidas fiscales de los territorios forales fueran consideradas contrarias al ordenamiento jurídico comunitario por Decisión de la Comisión de la Comunidad Europea de 10 de mayo de 1993, que entendió que contravenían las previsiones de los artículos 52 y 92 del Tratado de la Comunidad Europea (correspondientes a los artículos 43 y 87 del texto actual del Tratado) relativas a la libertad de establecimiento y al mercado común debido a que impedían beneficiarse de dichas ayudas a las sociedades de los Estados miembros de la Unión Europea que desearan establecerse en el País Vasco manteniendo, al mismo tiempo, su actividad en otro Estado de la Unión. Esta Decisión de la Comisión ordenó a España «modificar su sistema fiscal» con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al, entonces, artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea provocadas por los indicados beneficios fiscales «a más tardar, el 31 de diciembre de 1993».

No obstante, teniendo en cuenta que el Estado español carece de competencias para derogar las normas fiscales de los Territorios Forales vascos y de la Comunidad Foral de Navarra, aquél adoptó una doble vía para intentar solucionar el problema de manera alternativa: por un lado, recurrió ante los órganos judiciales nacionales las normas fiscales de los territorios forales; por otro lado, incluyó en la Ley 42/1994, de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995, la citada Disposición adicional octava, que procedía a equiparar en los territorios forales del País Vasco y de Navarra la tributación de los residentes en la Unión Europea respecto de la de los residentes en dichos territorios, al concederles un «crédito fiscal», con cargo al Estado, que les permitía lograr la restitución de la diferencia entre lo que deberían pagar a la Hacienda española en concepto de tributación conforme a las normas del régimen fiscal común y la que habrían de pagar si se pudieran acoger a las normas especiales de los territorios forales. Hay que advertir, para comprender este modo de proceder, que en aquella época el Estado conservaba la competencia para regular la tributación de los «no residentes» en España incluso cuando el hecho imponible que determinara su sometimiento a las normas fiscales españolas se hubiera producido en los territorios forales con régimen tributario propio y tal hecho determinara la aplicación de alguno de

los tributos pertenecientes al régimen tributario foral. Por el contrario, la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 dejaba fuera del ámbito subjetivo de aplicación de la compensación fiscal a los residentes en España que, ejerciendo su actividad en el interior del territorio español, en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea o tanto en territorio español como en el de otro Estado de la Unión Europea, desearan establecerse simultáneamente en el País Vasco o en Navarra.

Es precisamente dicha Disposición adicional de la Ley 42/1994 la que, como se ha indicado, va a ser objeto del recurso de inconstitucionalidad presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja y resuelto por la STC 96/2002. Conviene recalcar ya desde este momento que el recurso no se presenta contra las normas forales que habían establecido los beneficios fiscales anteriormente señalados. A este respecto, hay que señalar que las normas forales sobre incentivos fiscales vigentes en el momento en que se presenta el recurso de inconstitucionalidad eran las Normas 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, 18/1993, de 8 de marzo, de Álava, y 5/1993, de 4 de julio, de Vizcaya, todas ellas de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, así como la Ley de la Comunidad Foral de Navarra 12/1993, de 22 de noviembre, de apoyo a la inversión y la actividad económica y otras medidas tributarias. Con posterioridad a las anteriores, fueron dictadas las Normas Forales 1/1995, de 16 de febrero, de Guipúzcoa, 8/1995, de 8 de marzo, de Álava, y 1/1995, de 24 de febrero, de Vizcaya, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995, las Normas Forales 7/1996, de 4 de julio, de Guipúzcoa, 24/1996, de 5 de julio, de Álava, y 3/1996, de 26 de junio, de Vizcaya, del impuesto sobre sociedades, y las Leyes Forales de Navarra 24/1996, de 30 de diciembre, y 22/1998, de 30 de diciembre, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, respectivamente. En particular, los incentivos fiscales descritos anteriormente fueron sustituidos en el período de 1995 a 2000 en Álava y de 1997 a 2000 en Guipúzcoa y Vizcaya por otros que, en líneas generales, consistían en una reducción en la cuota del impuesto de sociedades del 99%, el 75%, el 50% y el 25% durante los cuatro primeros años que las empresas obtuvieran beneficios y que fueron conocidos popularmente como «minivacaciones fiscales».

La modificación del régimen fiscal español llevada a cabo por la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 fue considerada suficiente por la Comisión, lo que la llevó a declarar, mediante carta remitida a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea<sup>2</sup>, que se había subsanado la discriminación advertida anteriormente en relación con lo previsto en el, entonces, artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, pero esto no evitó que la controversia sobre las medidas indicadas continuara en órganos

2. La carta tiene como fecha el 21 de octubre de 1994 y su texto puede encontrarse en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998 (RAJ 1998/1111).

jurisdiccionales, tanto nacionales como europeos. Así, por una parte, si bien el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencias de 17 de mayo y 30 de noviembre de 1991, había desestimado en primera instancia los recursos contencioso-administrativos presentado por el Estado contra las normas fiscales de los Territorios Históricos vascos, el Tribunal Supremo, en sentencias de 7 de febrero de 1998 (RAJ 1998/1111), 13 de octubre (RAJ 1998/7912) y de 22 de octubre del mismo año (RAJ 1998/7929), revocó dichos pronunciamientos y anuló las Normas forales 8/1988, de Vizcaya, 14/1987, de Guipúzcoa, y 28/1988, de Álava<sup>3</sup>. Siguiendo ya la línea marcada por el Tribunal Supremo, dos sentencias posteriores del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre y 7 de octubre de 1999 anularon los beneficios fiscales previstos en las normas forales de 1996 reguladoras del impuesto sobre sociedades. Sobre el mismo tema ha vuelto la reciente sentencia del mismo Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 11 de julio de 2002, que ha considerado, al resolver un recurso contra las normas vascas sobre incentivos fiscales del año 1993, que aquéllas establecían auténticas ayudas de Estado y que esta clase de medidas resulta «desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación (sic) de unas ventajas competitivas inasumibles.»

En cuanto a los órganos judiciales comunitarios, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estuvo ya a punto de pronunciarse sobre las normas fiscales vascas de 1993 con ocasión de la cuestión prejudicial acerca de la compatibilidad de aquéllas con el artículo 52, en relación con el artículo 92, ambos del Tratado de la Comunidad Europea y correspondientes a los artículos 43 y 87 de la anterior redacción del mismo, que le planteó el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, mediante auto de 30 de julio de 1997, en el curso de una serie de recursos planteados por la Abogacía del Estado contra dichas normas. No obstante, y a pesar de que el Abogado General llegó a proponer al Tribunal que declarase la incompatibilidad de la normativa foral con el Derecho comunitario, aquél no llegó a pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, ya que la Administración del Estado desistió del proceso que se seguía ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. La retirada de los recursos se debió al acuerdo de «paz fiscal» al que llegaron el Estado y el País Vasco el 18 de enero de 2000, que fue desarrollado en ocho acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo celebrados en la reunión de 14 de julio del mismo año, por los que el País Vasco se comprometió a retirar sus ayudas fiscales y tanto el Estado como el País Vasco acordaron retirar también los recursos que tenían

3. En contraposición, una sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 (RAJ 1991/6227) consideró que la Norma foral 4/1986, de 29 de abril, de Guipúzcoa, era conforme con el ordenamiento, ya que no se derivaba de ella que la presión fiscal global en dicho Territorio Histórico fuera inferior a la del resto del Estado, pues, según apreciaba la sentencia, las bonificaciones fiscales previstas en dicha Norma podían compensarse con la inexistencia en Guipúzcoa de otras bonificaciones establecidas en la normativa del Estado.

presentados ante órganos judiciales en relación con las normas forales o con las sentencias que los habían resuelto en primera instancia. Asimismo, el acuerdo determinó la retirada de otros recursos que tenían presentados las Comunidades Autónomas de Castilla y León, La Rioja y Cantabria contra las normas vascas. De hecho, los beneficios fiscales previstos en las Normas forales reguladoras del impuesto de sociedades y conocidos popularmente como «minivacaciones fiscales» fueron derogados por las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, de Guipúzcoa, 7/2000, de 29 de marzo, de Álava, y 7/2000, de 19 de julio, de Vizcaya, y por la Ley Foral de la Comunidad de Navarra 8/2000, de 10 de abril.

A pesar de ello, las normas forales sobre incentivos fiscales han seguido recibiendo pronunciamientos negativos de las instituciones europeas incluso después de derogados. Así, una sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000 (RAJ 2000/2778) anuló sendas normas de las Juntas Generales de Álava sobre actualización de balances dictadas en el marco de la normativa sobre incentivos fiscales a empresas, la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 declaró contrarias al mercado común las normas forales sobre el impuesto de sociedades que, como hemos visto, habían sido derogadas ya en torno a un año antes, otra Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 volvió a considerar que los incentivos fiscales vigentes en los territorios forales entre 1993 y 1994 tenían carácter de ayudas ilegales porque «están financiadas mediante fondos estatales, favorecen a determinadas empresas, falsean la competencia y afectan al comercio entre los Estados miembros», una sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002 declaró que las ayudas fiscales concedidas por la Diputación de Álava a las empresas Daewoo y Ramondín eran incompatibles con las disposiciones comunitarias relativas a las ayudas de Estado, al considerar que «pueden ocasionar distorsiones de competencia y afectar a los intercambios entre los Estados miembros<sup>4</sup>», y el mismo Tribunal de Primera Instancia rechazó el 23 de octubre de 2002 los recursos presentados por las Diputaciones vascas contra la apertura de expediente por la Comisión en 1999 para investigar los incentivos fiscales a la inversión.

Y puede augurarse que el tema seguirá levantando polémica. Por una parte, hay que tener en cuenta que la sentencia de 6 de marzo de 2002 resuelve los recursos planteados por la Diputación de Álava, el Gobierno vasco y las empresas mencionadas frente a la decisión de la Comisión que declaró contrarios al Derecho comunitario los incentivos individuales concedidos a las empresas indicadas y que dicha sentencia consideró inválida la exigencia a Daewoo de devolver el importe de los incentivos fiscales, al entender que no se había demostrado suficientemente que hubiera disfrutado de una reducción

4. *Vid.* un comentario a esta sentencia en URREA CORRES, M.; «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario europeo», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12 (2002), 525 y ss.



en la base imponible del impuesto de sociedades. Como quedan pendientes aún más de veinte recursos contra otras tantas Decisiones de la Comisión que declaran ilegales los incentivos concedidos a empresas particulares y deciden la devolución de las cantidades con las que aquéllas fueron beneficiadas, buena parte de la problemática sobre este tema se desplazará a partir de ahora, seguramente, a la discusión sobre si puede considerarse probado que las empresas contra las que se han dirigido los expedientes de la Comisión hayan recibido en la realidad los beneficios fiscales derivados de la normativa foral, a efectos de ordenar o no la devolución de los mismos. Pero, además, las discrepancias en torno a la propia existencia de los incentivos fiscales han resurgido a raíz del recurso presentado recientemente por el Estado contra la Norma Foral de Vizcaya 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias en 2002, que aquél se ha negado a retirar en la reunión de la Comisión Coordinadora y de Evaluación Normativa de 13 de noviembre de 2002.

En este contexto, puede decirse que sólo faltaba que se pronunciara el Tribunal Constitucional. Y tal pronunciamiento ha llegado en la STC 96/2002, que, aunque tiene como objeto, según se ha indicado, una norma estatal, la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, aprovecha la ocasión para manifestar también su juicio negativo hacia los indicados beneficios fiscales previstos en normas de los territorios forales.

Para terminar de describir el contexto jurídico en el que se produce la sentencia falta solamente señalar que la reforma llevada a cabo por las Leyes 38/1997, de 4 de agosto, de modificación del concierto económico, y 18/1998, de 15 de junio, de modificación del convenio económico, ha tenido como efecto que los no residentes que operen con establecimientos permanentes en los territorios forales pasen a quedar sometidos a la normativa foral, y no a la común.

## 2. LA STC 96/2002

### 2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: LAS ALEGACIONES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA Y DEL ABOGADO DEL ESTADO, EL OBJETO FORMAL Y MATERIAL DEL RECURSO Y LA LEGITIMACIÓN ACTIVA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA RECURRENTE

El Consejo de Gobierno de La Rioja fundamentó su recurso en las vulneraciones que la Disposición adicional octava que la Ley 42/1994 causaba, a su juicio, en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.º.3 de la Constitución, en el «valor, principio y derecho constitucional de igualdad», lo que justificó alegando todos los artículos constitucionales que recogen el concepto de igualdad o conceptos que suponen concreción de aquél, tales como los artículos 1.º.1, 9.º.2, 14, 31.1, 138.2, 139.2 y 149.1.1.ª de la Constitución, en las libertades de circulación, de residencia y de empresa reconocidas en los artículos

19 y 38 de la Constitución y en los principios constitucionales de solidaridad y lealtad recogidos por la Constitución en sus artículos 2.º, 138, 156.1 y 158.2, si bien los razonamientos relativos a la vulneración de la igualdad contienen también varias referencias a la arbitrariedad de la norma recurrida.

La sentencia vierte en sus primeros fundamentos jurídicos varias consideraciones que deben resaltarse ya desde un primer momento. La primera es que el objeto de examen del Tribunal Constitucional lo constituye «única y exclusivamente» el análisis de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de tal modo que, si bien en el fundamento jurídico segundo matiza que, «al ser el crédito fiscal aprobado por la disposición impugnada el equivalente de los beneficios fiscales previstos en las normas forales para los residentes en los territorios forales, será necesario acudir a éstas para conocer su alcance», el mismo fundamento termina reafirmando en que tal consulta a las normas forales deberá hacerse «teniendo bien presente que lo enjuiciado en el presente recurso de inconstitucionalidad es única y exclusivamente la medida estatal y no las forales que le sirven de base y justificación». Conviene resaltar este punto, ya que será uno de los principales objetos de controversia de los votos particulares que, al final, discutirán la solución dada al recurso por la sentencia.

La segunda consideración es el rechazo a la excepción de falta de legitimación de la Comunidad Autónoma recurrente que planteó el Abogado del Estado basándose en una interpretación estricta del artículo 32.2 de la LOTC. En cuanto a este aspecto, la sentencia sigue la doctrina habitual del Tribunal Constitucional que ha interpretado de manera amplia la conexión de la ley recurrida con el ámbito competencial de las Comunidades Autónomas que exige dicho artículo para admitir la legitimación de aquéllas en el recurso de inconstitucionalidad<sup>5</sup>. De este modo, la STC 96/2002 señala en su fundamento tercero que los artículos 162.1.a) de la Constitución y 32.2 de la LOTC habilitan a las Comunidades Autónomas «para acudir ante este Tribunal Constitucional no sólo en defensa de sus competencias autonómicas respecto de las cuales se haya producido una invasión o constricción *ope legis* y, por tanto, hayan sido menoscabas –directa o indirectamente– por el Estado, sino también en protección de cualquiera de las garantías que tanto la Constitución como el correspondiente Estatuto de Autonomía les confieren como presupuesto y

5. La cuestión de la legitimación de la Comunidad Autónoma de La Rioja para recurrir normas forales sobre incentivos fiscales había sido ya discutida en los recursos de dicha Comunidad contra las normas de los territorios vascos. Si bien los autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de julio de 1994 recaído en el recurso contra las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos de 1993, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, y de 18 de septiembre de 1988, en el recurso contra la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria del Territorio Histórico de Álava para el año 1998, no admitieron dichos recursos al estimar la excepción de falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma recurrente, el Tribunal Supremo anuló dichos autos mediante sentencias de 31 de octubre de 2000 (RAJ 2000/9497) y 22 de noviembre de 2001 (2002/4170), respectivamente, en los que entendió que la Comunidad Autónoma de La Rioja sí tenía legitimación para recurrir las normas indicadas.

base de su propio ámbito de autonomía, ora por atribuirles determinadas facultades, ora por imponerles ciertos mandatos (SSTC 84/1982, FJ 1, y 62/1990, FJ 2). Así las cosas, las Comunidades Autónomas se encuentran legitimadas para interponer un recurso de inconstitucionalidad cuando tienen un interés para recurrir conforme a los criterios expuestos, operando entonces su haz de competencias como una plasmación positiva de su ámbito propio de autonomía y como punto de conexión entre la legitimación y el interés (SSTC 84/1982, FFJJ 1 y 2, y 62/1990, FJ 2).» La sentencia encuentra el interés exigido al considerar, en primer lugar, que basta la atribución de una competencia exclusiva como la prevista en el artículo 8.º1.2 del Estatuto de Autonomía de La Rioja, relativa al «fomento del desarrollo económico de La Rioja dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional», o la de desarrollo legislativo de «la ordenación y planificación de la actividad económica regional», contemplada en su artículo 9.º1.2, para encontrar base suficiente de cara a afirmar la legitimación de los órganos de la Comunidad Autónoma para la impugnación de un precepto legal del Estado que establece determinaciones de «política económica nacional», y, en segundo lugar, en los efectos de la norma recurrida, que, al «estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral», afectaría, en opinión del Tribunal Constitucional, a la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma recurrente. Llama la atención, no obstante, que la sentencia tome como base de su argumentación que la aplicación de la norma recurrida «produce el efecto (el llamado “efecto frontera”) de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral», que es, precisamente, el efecto que más se ha discutido de las normas forales. Con ello, el Tribunal Constitucional comienza ya a juzgar la norma estatal, a la que debían constreñirse sus consideraciones «única y exclusivamente» (FJ 2), partiendo de un prejuicio (en el sentido literal del término, como juicio anterior al que tiene como objeto la norma estatal) sobre el conjunto de la normativa foral de incentivos fiscales, lo que lo lleva a atribuir a la norma del Estado los efectos, y posteriormente veremos que también los defectos, que encuentra en las normas forales.

Para terminar con estas consideraciones preliminares, el Tribunal Constitucional decide limitar en su fundamento cuarto el contraste de la norma a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.º3 de la Constitución, igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución y libertad de circulación, de residencia y de empresa (auténticos derechos éstos, más que principios) de los artículos 19, 38 y 139 de la misma. Si nos elevamos sobre el supuesto concreto que motiva el recurso, puede advertirse que el núcleo de éste versa sobre los límites que el Estado y las Comunidades Autónomas tienen a la hora de legislar en materia fiscal, en atención a los efectos lesivos de los intereses económicos y financieros de otras Comunidades Autónomas que las normas fiscales del Estado o de alguna Comunidad Autónoma pueden ocasionar.

Sin embargo, la sentencia rechaza considerar las alegaciones relativas a los principios de solidaridad y de lealtad constitucional por entender que se

dirigen en realidad contra los regímenes forales de convenio y concierto, dado que «la presunción de constitucionalidad de normas con rango de ley no puede desvirtuarse mediante la imputación de vicios que en realidad no corresponden a la norma analizada por atribuirse directa o indirectamente a otras diferentes, aun cuando éstas guarden algún tipo de relación con ellas.»

## 2.2. LOS RAZONAMIENTOS DE LA SENTENCIA SOBRE LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS QUE ENMARCAN LAS COMPETENCIAS DE LOS PODERES PÚBLICOS EN MATERIA FISCAL

### 2.2.1. *Los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.º.3 CE)*

Atribuía la Comunidad Autónoma a la sentencia la lesión del principio de seguridad jurídica debido a la confusión que advertía en la delimitación de los supuestos de hecho para la aplicación de la norma recurrida y en las consecuencias jurídicas derivadas de dicha norma. Lo cierto, sin embargo, es que, como el mismo Tribunal Constitucional señala en el fundamento quinto de su sentencia, el texto de la norma precisa suficientemente sus destinatarios, los términos para el cálculo del monto del beneficio tributario y el sentido y las consecuencias de la propia norma, por lo cual no incide ni en la vertiente objetiva —certeza— del principio de seguridad jurídica, ni en su vertiente subjetiva, esto es, en la exigencia de previsibilidad de los efectos de la norma. Y tampoco afecta al principio de seguridad jurídica el hecho de que la norma prevea su futuro desarrollo reglamentario, que se limita a una cuestión puramente procedimental, esto es, a la forma de solicitar el «crédito fiscal» derivado de la disposición impugnada.

En cuanto al principio de interdicción de la arbitrariedad, la sentencia se limita en su fundamento sexto a «precisar que la norma impugnada posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión Europea) y, en consecuencia, no se muestra desprovista de fundamento». De este modo, la discusión sobre este aspecto queda reconducida a examinar si la norma, a pesar de lo anterior y por las consecuencias del contenido de sus previsiones, ha establecido una discriminación injustificada que vulnere los artículos constitucionales que reconocen el principio de igualdad. En realidad, la propia Comunidad Autónoma recurrente había enmarcado sus observaciones sobre la arbitrariedad de la norma en sus razonamientos acerca de la lesión causada por la misma al principio constitucional de igualdad.

### 2.2.2. *El principio de igualdad en materia tributaria (art. 31.1 CE)*

Al contrastar el texto de la norma con el principio constitucional de igualdad en la ley, la sentencia reitera en su fundamento séptimo la doctrina del

Tribunal Constitucional según la cual «las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin perseguido<sup>6</sup>.» Aplicando ya la exigencia de respetar el principio de igualdad a la materia tributaria, la sentencia admite en su fundamento octavo que «el tributo no es sólo un instrumento de recaudación, sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales», pero recalca que la legitimidad de una medida diferenciadora en materia tributaria dependerá de que la bonificación en la cuota del tributo «responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)» (FJ 7) o, lo que es lo mismo, que tenga «una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)», pues, en caso contrario, la diferencia quedaría proscrita por vulnerar los principios de igualdad y generalidad en el reparto de la carga tributaria que se derivan del artículo 31.1 de la Constitución (FJ 8). Junto a ello, la sentencia toma en consideración que la controversia planteada por el recurso se proyecta específicamente sobre materia tributaria para, a partir de este momento, tomar como base para contrastar la compatibilidad de la medida con la exigencia del respeto al principio de igualdad el artículo 31.1 de la Constitución, ya que entiende que es dicho artículo donde aquélla ha concretado y modulado el alcance del principio genérico de igualdad en el ámbito tributario.

Llama la atención, no obstante, que la sentencia entienda que, a partir del artículo 31.1 de la Constitución, «los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución (económica) a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación», esto es, deben «buscar la riqueza allá donde se encuentre», de tal manera que, a juicio de la sentencia, la expresión «todos» del artículo 31.1 de la Constitución configura un deber de contribuir que se extiende a «cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica.» El pronunciamiento es excesivo porque resulta muy discutible considerar, como parece hacerlo la sentencia, que el Estado tenga obligación de gravar desde la perspectiva tributaria todo hecho que manifieste capacidad económica y que vulnere el artículo 31 de la Constitución si no lo hace, así como que deba exigir dicha obligación de contribuir sin distinguir entre las diversas situaciones en las que puedan encontrarse los sujetos a ella por su

6. Además de las citadas en el texto de la sentencia que comentamos, son especialmente claras a este respecto las SSTC 158/1993, FJ 2, y 361/1993, FJ 2.

nacionalidad o por su lugar de residencia. Es un aspecto de la política tributaria, que corresponde decidir a los poderes públicos, determinar qué hechos van a ser objeto de tributación y el montante por el que van a estar gravados, y no parece que el Tribunal Constitucional pueda entrar a determinar si un hecho es suficientemente demostrativo o no de capacidad económica, si debe estar gravado o no con un tributo, si una bonificación o exención tributaria es o no adecuada y si la cuantía del tributo es o no suficiente.

Finalmente, la sentencia insiste en el carácter relacional del juicio de igualdad, que, para ser realizado, requiere, por un lado, que «se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas», y, por otro, «que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables».

Desde esta base, la sentencia considera simultáneamente en su fundamento octavo:

a) En primer lugar, que los términos de comparación en los que se basa el juicio de igualdad sobre la diferencia de trato en este asunto, esto es, la situación en la que se encuentran los residentes en la Unión Europea, pero no en España, que operan en el País Vasco y en Navarra y aquélla en la que están los residentes en España que operan en dichos territorios, bien siendo residentes en territorio común, bien siéndolo en territorio foral, deben considerarse homogéneos, «pues se trata en todos los supuestos de personas que *operan* económicamente en los territorios forales citados, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan en el mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España siéndolo en un país miembro de la Unión Europea.» Por lo tanto, para el Tribunal Constitucional, en principio, la cualidad de residente o de no residente es irrelevante a la hora de hacer el juicio de respeto a las exigencias del principio de igualdad en la ley, lo que le permitiría tomar como término de comparación la situación de los no residentes en España para cotejarla con la de los residentes en España y en territorio de régimen fiscal común, que es aquélla que plantea el problema desde esta perspectiva, ya que aquéllos que residen en territorio de régimen fiscal foral se benefician de la aplicación de los mismos incentivos fiscales que la norma recurrida pretende extender a los residentes en el resto de Estados de la Unión Europea.

b) Que la finalidad perseguida por la norma impugnada puede ser razonable y el elemento diferenciador adoptado por el legislador, la no residencia, puede ser también válido. La sentencia, de hecho, señala que la condición de no residente en España podría justificar un trato dispar, ya que hay que tomar en consideración razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras, y alude expresamente al hecho de que las leyes fiscales se sirvan del criterio de la residencia para diferenciar, incluso, los gravámenes aplicables por los mismos impuestos, a la existencia de una norma legal dedicada particularmente a la determinación de la tributación de las personas

no residentes en España (la Ley 41/1998) y a los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Con ello, sin embargo, el Tribunal Constitucional cambia la perspectiva anterior, porque pasa a considerar el dato del lugar de residencia, dentro o fuera de territorio español, como un elemento que permite diferenciar a efectos de determinar la carga tributaria entre distintas categorías de contribuyentes, de lo que se deriva que la posición de los no residentes en España no podría considerarse como término de comparación válido que permitiera montar el juicio sobre el respeto al principio de igualdad del tratamiento que la ley da a la tributación de los residentes en España.

c) Que, pese a lo anterior, la ayuda examinada, «carece de justificación alguna que la legitime desde el punto de vista tributario, pues no responde a ninguna clase de política sectorial —social o económica—. La conclusión de la sentencia es, como señala su fundamento octavo, que «aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido [...] el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia [...] lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus consecuencias (tributarias) [...], por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva.»

Entiende la sentencia que las consecuencias de la norma impugnada son irrazonables porque aquélla no trata de forma igual a los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, respecto a los residentes en el resto del territorio, pues mientras los primeros tienen acceso a los beneficios fiscales previstos en sus normativas específicas, los segundos no pueden acceder a los mismos, lo que los coloca «en una situación de desventaja que degenera en discriminatoria.» Junto a ello, considera que las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son «extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido», y atiende para entenderlo así a la elevada cuantía que comportan los beneficios fiscales previstos en las normas forales. El resultado de todo ello es, según la sentencia, la vulneración de los principios constitucionales de generalidad, capacidad e igualdad plasmados en el artículo 31.1 de la Constitución y del deber genérico de contribuir mediante un «sistema tributario justo».

Puede observarse, sin embargo, que estos últimos pronunciamientos realizan un juicio considerablemente defectuoso de la situación en la que la norma coloca a los residentes en otros Estados de la Unión Europea desde la perspectiva del principio de igualdad. Así, por una parte, vuelve a comparar la situación de los residentes en España con la de los no residentes, lo que marca un considerable vaivén en la consideración del tratamiento de ambas

categorías de personas a la hora de tomarlas como términos válidos de comparación de cara a enjuiciar su compatibilidad con el principio de igualdad. Pero, además, no advierte que cuando, tras haber señalado que la situación de los no residentes no puede compararse con la de los residentes a la hora de hacer el juicio de igualdad, termina exigiendo que las normas sobre tributación de no residentes respondan a alguna finalidad de política sectorial económica, produce el efecto de cambiar inadvertidamente los términos del enjuiciamiento, ya que pasa de entender que los primeros no son un término de comparación válido con los segundos a entender la situación de ambas categorías como equivalente a la hora de montar el juicio de igualdad, y esto la lleva a entrar en consideraciones que pertenecen a otro plano argumental, como es el de examinar si la norma responde a una finalidad de política sectorial económica, ya que en tal momento lo que hace es examinar si, pese a tratarse de términos de comparación válidos, existe una razón que pudiera justificar suficientemente la diferencia de trato. Esta consideración sería innecesaria si la sentencia hubiera seguido manteniendo que ambas categorías de contribuyentes definen situaciones que, por su diversidad, no pueden compararse.

Junto a ello, la sentencia utiliza como argumento para justificar su posición un dato, el de que la responsabilidad *ad extra* del Estado en el cumplimiento del Derecho comunitario no puede aducirse para fundamentar que aquél asuma el ejercicio de competencias de las Comunidades Autónomas, que no tiene utilidad en este asunto, en el que no hay una disputa competencial, ya que no puede discutirse que la modificación del régimen fiscal de los no residentes que lleva a cabo la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 es introducida a partir de la competencia que en aquel momento mantenía el Estado para regular la tributación de los no residentes incluso cuando ejercieran actividades económicas en territorios forales. Sea como sea, la sentencia utiliza esta base argumental para señalar 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.» De esta forma, la sentencia impone a los órganos políticos la vía que debe seguirse para adecuar el ordenamiento español al comunitario, lo cual resulta muy discutible, ya que corresponde precisamente a los órganos políticos elegir la vía mediante la que se deban poner en práctica en el Estado las decisiones de los órganos comunitarios, puesto que ésta es una decisión de naturaleza política. Esto resulta más llamativo teniendo en cuenta que la propia Comisión europea aceptó que la introducción de la norma recurrida era suficiente para entender solventada la incompatibilidad del régimen de tributación de los residentes en otros Estados de la Unión Europea con el Derecho comunitario.



2.2.3. *Las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE), el principio de unidad de mercado y el principio de unidad del orden económico*

La sentencia, ante todo, parte en su fundamento décimo del dato de que la disposición enjuiciada «produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico», que la sentencia considera como proyección concreta en el terreno de la economía del más general principio de unidad del artículo 2.º de la Constitución y que exige que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional. Esta «fragmentación del mercado» se debe, según la sentencia, a que la disposición enjuiciada provoca «el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada.» De este dato deriva la sentencia, de manera añadida, la quiebra de la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución, debido a que la libre competencia entre quienes participan en el mercado queda falseada, de la libertad de circulación prevista en el artículo 139.2 de la Constitución, por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad, de la garantía constitucional de igualdad en derechos y obligaciones de los españoles en cualquier parte del territorio del Estado del artículo 139.1 de la Constitución, del principio de unidad de mercado y de la prohibición de privilegios económicos o sociales entre las distintas Comunidades Autónomas señalada en el artículo 138.2 de la misma.

Lo particular de esta sentencia es que aplica el principio de unidad de mercado como un límite para la actuación del propio Estado y, así, considera en su fundamento undécimo que «al Estado no le es dado que en uso de sus competencias generales sea él mismo quien quiebre esa unidad sin una justificación razonable desde el punto de vista constitucional». No obstante, hay que advertir que la sentencia deja traslucir la confusión que caracteriza la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al examinar el ámbito del principio de unidad de mercado. Así, mientras, en el fundamento undécimo, por una parte entiende que éste surge de la conjunción del principio de libertad de circulación de personas y bienes del artículo 139.2 con la garantía de la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica que se deriva de los artículos 139.1 y 149.1.1.<sup>a</sup> de la Constitución<sup>7</sup>, en otras ocasiones entiende que la exigencia de unidad de mercado deriva del principio genérico de unidad enunciado en el artículo 2.º de la Constitución y hace su sentido equivalente al de «unidad del orden económico»<sup>8</sup>. Lo cierto es que una interpretación

7. *Vid.*, en este sentido, las SSTC 88/1986, FJ 6, y 64/1990, FJ 3.

8. *Vid.*, en este sentido, las SSTC 1/1982, FJ 1, y 88/1986, FJ 6.

de la unidad de mercado conforme con el sentido de la Constitución debe entender este concepto como la finalidad a la que tienden los principios que realmente la Constitución reconoce y que pueden servir como elemento de delimitación del espacio competencial del Estado y de las Comunidades Autónomas, esto es, los principios de libertad de circulación de personas y bienes y la garantía de la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de las actividades económicas. Lógicamente, la garantía de estos principios repercute también en la unidad del orden económico, que debe surgir del ejercicio de las competencias del Estado sobre aspectos de la economía y de la aplicación de los principios constitucionales de articulación territorial del Estado en el ámbito de la economía, entre los que se encuentran los indicados. Pero no es correcto, sin embargo, interpretar la unidad de mercado desde el principio abstracto de la unidad de España, ya que esto conllevaría el riesgo de hacer de él un límite para el ejercicio de las competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas de carácter muy difuso y, por lo tanto, difícil de delimitar y de controlar en su aplicación, ni basar este principio en derechos fundamentales, como el de libertad de empresa, en principios rectores, como el del artículo 40 de la Constitución, o en menciones del Preámbulo de la Constitución, ya que estos elementos, entre otros que también cita la sentencia, deben ser realizados tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas de acuerdo con sus respectivas competencias y no permiten extender el ámbito de dicho principio más allá de su sentido específico<sup>9</sup>.

9. Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha examinado el tema de la constitucionalidad de medidas de incentivo a las actividades económicas adoptadas por las Comunidades Autónomas en las SSTC 14/1989, 64/1990 y 177/1990. La primera admite las medidas que examina al considerarlas, en su fundamento tercero, como «complementarias, concurrentes o neutras de tal forma que estando encaminadas a mejorar las estructuras de la agricultura y ganadería propias no supongan interferencia negativa o distorsión de la ordenación general establecida por el Estado» y la última señala, también en su fundamento tercero, que unas medidas destinadas a fomentar la construcción naval en Galicia extralimitan el ámbito competencial de dicha Comunidad Autónoma «dado el alcance de la cuota de mercado de Galicia en este sector industrial (alrededor de un tercio) y la cuantía de las ayudas (hasta un 10 por 100 del valor base de la obra) y la cuantía de las ayudas (hasta un 10 por 100 del valor base de la obra)» y porque, debido a tales circunstancias, interfiere en el cumplimiento de los objetivos del plan estatal de reconversión del sector naval.

La STC 64/1990 entiende en sus fundamentos cuarto y quinto que «cabe (...) que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en el ejercicio de competencias propias, entorpezca el tráfico de industrias. Así habría de suceder cuando se provoque un cambio sustancial, geográfico o sectorial, del régimen de traslado (de industrias), o para determinadas zonas del territorio nacional se generen barreras financieras alrededor de alguna de ellas, o se desvirtúen artificialmente, con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios o posibilidades de desplazamiento de las industrias que compiten en un mismo espacio económico.» Pero, añade, «esta posibilidad no debe conducir, sin embargo, a considerar constitucionalmente inaceptable toda intervención económica de las Comunidades Autónomas mediante subvenciones u otro género de ayudas que repercutan de algún modo en la circulación de industrias por el territorio nacional», de modo que «ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que

### 2.3. LOS VOTOS PARTICULARES

La solución dada al recurso por la sentencia es discutida en dos votos particulares que se deben, el primero, a los magistrados Vives Antón y Casas Bahamonde, al cual se adhieren los magistrados García Manzano y Pérez Vera, y, el segundo, al magistrado Gay Montalvo. Ambos votos entienden que la sentencia ha incurrido en un exceso de jurisdicción, ya que, a su juicio, la fundamentación de la sentencia radica en la diferencia entre residentes en España que ocasionan las normas de los territorios forales sobre incentivos fiscales según esa residencia tenga lugar en el País Vasco y Navarra o fuera de estas Comunidades, con lo que el Tribunal Constitucional, de hecho, habría terminado por someter a enjuiciamiento las propias normas fiscales de los territorios forales, que, sin embargo, no conforman el objeto de este recurso de inconstitucionalidad.

En el primero de los votos, los firmantes consideran que la mayoría del Tribunal ha aplicado incorrectamente los términos de la doctrina del propio Tribunal sobre el principio de igualdad. En particular, a este respecto, señalan que la sentencia juzga no tanto el contenido normativo, sino las consecuencias imaginables, que no es posible llevar a cabo el juicio de igualdad cuando la desigualdad está prevista en la propia Constitución y que el término de comparación elegido resulta arbitrario o caprichoso, ya que se compara a los residentes en España no sometidos a los sistemas tributarios vasco y navarro con los residentes sometidos a esos sistemas y no a los residentes en España con los residentes en la Unión Europea, que son los afectados por la norma recurrida, esto es, la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994. En fin, la norma respetaría la igualdad de los residentes en España por dirigirse únicamente a los no residentes en territorio nacional. O, por decirlo de otro modo, la sentencia, según el voto que ahora examinamos, reprocha a la norma la quiebra de la unidad del orden económico al atribuirle a la disposición impugnada un fin que no le corresponde, cual es el de corregir las desigualdades derivadas del reparto competencial en materia tributaria entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Asimismo, el voto aduce que la sentencia incurre en contradicciones insalvables, ya que admite en unas ocasiones que la norma impugnada posee una finalidad razonable, la de adaptar nuestro ordenamiento a las exigencias de la Unión Europea, mientras en otras señala que la norma carece de justificación alguna. De hecho, los firmantes del voto entienden que el de la residencia es un criterio objetivo y neutro, que, como la propia sentencia ha admitido, justificaría el diferente trato fiscal proporcionado a los no residentes, y que el

se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto "espacio económico unitario" (STC 87/1985, FJ 6), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo.»

efecto de la norma discutida es solamente igualar a los residentes en la Unión Europea con los que no lo sean en España, de tal modo que la desigualdad que la sentencia imputa a la norma del Estado sería, más bien, producto del ordenamiento especial de las Comunidades Autónomas con normas especiales de origen foral en materia tributaria, que están amparadas por la Disposición adicional primera de la Constitución y que, en todo caso, no constituyen el objeto del proceso en este caso. Así, entienden quienes hacen el voto que la sentencia achaca a la norma estatal unos defectos que no le corresponden, ya que la eventual fuente de estos defectos estaría en las propias normas fiscales de los territorios forales.

Finalmente, considera el voto que la sentencia no tiene en cuenta la diversidad fiscal que recoge la Disposición adicional primera de la Constitución, que se introduce en una especie de fallo de inconstitucionalidad por omisión que tiene difícil justificación y que impone al legislador una opción acerca de cómo debe llevarse a cabo el cumplimiento del Derecho comunitario en relación con este tema, lo que conlleva una intromisión en el terreno propio de una decisión política que le hace trastocar gravemente los límites de la misma jurisdicción constitucional.

Por su parte, el voto del magistrado Gay Montalvo hace hincapié en la necesidad de tener en cuenta la Disposición adicional primera de la Constitución, que daría cobertura constitucional a la desigualdad de trato entre los residentes en el País Vasco y Navarra y los no residentes en estas Comunidades Autónomas. A juicio de este magistrado, la norma poseería una finalidad legítima y no introduciría una desigualdad injustificada, ya que, además, se sustenta en un criterio objetivo y neutro, como es el de la residencia.

El mismo magistrado expresa su duda acerca de la misma posibilidad de llevar a cabo el control de constitucionalidad de la norma recurrida que le provoca el hecho de que aquélla no sea de aplicación a los españoles y de que sea ejecución de una decisión europea. Finalmente, el voto entiende que la norma no vulnera ni la libertad de residencia, ni la libertad de circulación, ni la libertad de empresa y que su repercusión en la uniformidad del mercado nacional es compatible con la Constitución, ya que no afecta a la situación preexistente en el mercado español y dirige su ámbito subjetivo de aplicación solamente a los no residentes en España.

### 3. CUESTIONES PROBLEMÁTICAS DE LA STC 96/2002

La sentencia 96/2002 plantea cuestiones de un gran calado y de una fuerte carga problemática. Entre ellas, podemos destacar, para tratarlas en el presente trabajo, cuatro: la polémica acerca del objeto del recurso de inconstitucionalidad que tenía que resolver dicha sentencia, el enjuiciamiento que aquélla lleva a cabo de la norma cuestionada tomando como contraste las nociones de igualdad, libertad de circulación, unidad de mercado y libertad

de empresa, la falta de atención a las peculiaridades que se derivan en materia tributaria de la inclusión en la Constitución de la Disposición adicional primera y la influencia del derecho comunitario a la hora de fundar pronunciamientos de la jurisdicción constitucional. De estas cuestiones, las tres primeras fueron ya abordadas por los votos particulares, según se ha señalado en el apartado anterior.

### 3.1. EL OBJETO DEL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD

La Disposición adicional octava de la Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1995 es una norma que se remite a otras normas ajenas a ella, las normas de los territorios forales sobre régimen fiscal, para señalar las reglas que deben utilizarse en el cálculo del montante real por el que deben tributar en España los residentes en otros Estados de la Unión Europea que se establezcan para el ejercicio de actividades económicas en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. De este planteamiento se deduce la facilidad con la que el juicio acerca de la constitucionalidad de la norma del Estado, único y exclusivo objeto del recurso, puede deslizarse hacia un juicio de constitucionalidad acerca de las propias normas fiscales forales, las cuales no habían sido recurridas (de hecho, las normas vascas, al no tener rango legal, no podían ser objeto del recurso de inconstitucionalidad) y cuya constitucionalidad, por lo tanto, no podía ser examinada en el presente recurso. Precisamente, la primera objeción que debe hacerse a la sentencia reside en haber cruzado en su fundamentación la frontera entre lo que es el juicio acerca de la norma del Estado y el juicio sobre las normas forales saltando indistintamente de una norma a otra y sin advertir que enfocar el enjuiciamiento sobre las normas forales en este concreto recurso iba a tener como consecuencia, en primer lugar, no hacer un juicio correcto sobre las propias normas forales y, en segundo lugar, condicionar la fundamentación y el sentido del juicio acerca de la propia norma estatal.

El hecho indicado se advierte, entre otras ocasiones, cuando la sentencia toma en consideración, en su fundamento segundo, el llamado «efecto frontera», consistente en estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, que es, justamente, el efecto que más se ha discutido de las normas fiscales forales, cuando entiende, como ocurre en su fundamento noveno, que las consecuencias de la norma impugnada son irrazonables porque no trata de forma igual a los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra y a los residentes en el resto del territorio y cuando señala, en el fundamento décimo, que, para cumplir la exigencia de la Comisión europea la única solución que cabía era la modificación o supresión de los beneficios fiscales por parte de los territorios forales que los habían implantado.

Así, la infracción del principio de igualdad en la esfera tributaria que advierte la sentencia es resultado, más bien, de la traslación a la norma estatal

del juicio negativo que el Tribunal Constitucional mantiene acerca de la compatibilidad con el principio de igualdad en la esfera tributaria de la diferencia de trato fiscal entre los residentes en el País Vasco y en Navarra y los residentes fuera de estas Comunidades Autónomas que se produce a consecuencia de las normas fiscales de los territorios forales. Para la sentencia, la norma del Estado conlleva la vulneración del principio de igualdad no porque establezca unas normas tributarias incompatibles con el respeto de dicho principio, sino porque, al remitirse a las normas de los territorios forales, extiende el resultado de la aplicación de las normas forales a los residentes en otros Estados de la Unión Europea, y, con ello, no haría más que acentuar la diferencia de trato establecida por las normas forales que el Tribunal Constitucional entiende como contraria al principio constitucional de igualdad en materia tributaria, al concentrarla, dentro de la Unión Europea, exclusivamente en los residentes en España que no lo sean en el País Vasco o en Navarra.

Sin embargo, no era este recurso el momento oportuno para juzgar si las normas forales eran o no conformes con el principio constitucional de igualdad. Además de las limitaciones procesales que se derivan de la necesidad de limitar el enjuiciamiento a la norma objeto del recurso hay que tener en cuenta que el examen de la constitucionalidad de las normas de las Comunidades Autónomas requiere tomar en consideración los términos de las reglas de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en las cuales aquéllas basan su competencia para dictarlas. En el caso de las normas forales sobre incentivos fiscales es evidente que para llevar a cabo un juicio sobre la cuestión de si vulneran o no el principio de igualdad era necesario tomar en consideración la Disposición adicional primera de la Constitución, cuya aplicación más importante se encuentra, precisamente, en los regímenes fiscales de concierto y convenio que permiten a los Territorios Históricos vascos y a la Comunidad Foral de Navarra tener regímenes fiscales diferenciados relativos a los impuestos sobre la renta, de sociedades y de transmisiones patrimoniales, entre otros. Pues bien, la sentencia no hace ni una alusión a la Disposición adicional primera, lo cual es coherente si se tiene en cuenta que el objeto del recurso debía ser una norma del Estado, pero, dado que el juicio de aquélla sobre dicha norma parte, a su vez, de un juicio de inconstitucionalidad, por vulneración del principio de igualdad, de unas normas fiscales forales, convierte la opinión del Tribunal Constitucional sobre las normas forales en un prejuicio formado sin haber tenido en cuenta un elemento esencial para llevar a cabo un enjuiciamiento objetivo de tales normas.

### 3.2. LA FALTA DE CONSIDERACIÓN DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA CONSTITUCIÓN Y SU REPERCUSIÓN EN EL JUICIO DE IGUALDAD

El hecho de que la sentencia parta de un prejuicio de inconstitucionalidad de las normas fiscales forales que no se sostiene por no haber tenido en

consideración previamente el margen de diversidad en los regímenes tributarios de los territorios forales que admite la Disposición adicional primera de la Constitución tiene también una fuerte repercusión en el modelo de razonamiento de la primera parte de la fundamentación jurídica de la sentencia, basado en someter la norma del Estado a un contraste basado en el principio de igualdad. El empleo del principio de igualdad en la ley para determinar la legitimidad constitucional de una medida exige, como es sabido, establecer una comparación entre dos situaciones homogéneas, de manera que el trato desigual proscrito por la Constitución se da solamente cuando la medida distingue sin justificación razonable y de manera desproporcionada entre quienes se hallan en una situación idéntica beneficiando a unos y excluyendo de tales beneficios a otros. La cuestión, sin embargo, es que la competencia de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra para regular de manera autónoma el impuesto de la renta, el impuesto de sociedades y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a partir de los regímenes fiscales de concierto y de convenio establecidos sobre la base de la Disposición adicional primera de la Constitución impide considerar que quienes están sometidos a los regímenes tributarios forales y quienes están sometidos al régimen tributario común se encuentren en situaciones homólogas que permitan su comparación, a efectos de montar sobre ella el juicio de igualdad constitucional. Las normas forales sobre incentivos fiscales se podrán discutir desde la perspectiva de si respetan la libertad de circulación, la libertad de empresa, la unidad de mercado, la unidad económica u otros principios de significado análogo, pero no desde la de si respetan una eventual exigencia de que las respectivas situaciones de los sometidos al régimen foral y los sometidos al régimen tributario común tengan un tratamiento normativo homogéneo, ya que es la propia Disposición adicional primera de la Constitución la que distingue las situaciones de unos y otros.

Por otra parte, es potestad del Estado establecer el criterio para determinar las normas fiscales a las que quedan sometidos los contribuyentes que residan fuera del territorio español, eligiendo, pues, entre el criterio de la residencia, que comportaría que quedaran sometidos todos a las normas del Estado sobre tributación de no residentes, o el del territorio, que supone que quienes, no siendo residentes en territorio español, ejerzan su actividad en territorio foral, queden sometidos a las normas fiscales de dichos territorios. Además, como la propia sentencia reconoce, se viene admitiendo el empleo del criterio del lugar de residencia para diferenciar el tratamiento fiscal de los no residentes en territorio español respecto del que se da a los residentes en el mismo.

Partiendo de estas bases, resulta fácil advertir que no tiene sentido someter, como hace la sentencia, la norma del Estado que extiende los beneficios fiscales de las normas forales a los residentes en otros Estados de la Unión Europea a un enjuiciamiento que tome como base la comparación entre la situación de aquéllos y la de los residentes en España fuera de territorios

forales, ya que la diversidad de la posición jurídica que caracteriza a quienes integran ambas categorías de contribuyentes impide considerarlas como términos de comparación equivalentes a la hora de hacer un juicio acerca de la compatibilidad de la norma con el respeto al principio de igualdad. Y si, a pesar de todo, se considera, como hace también la sentencia, que la diferencia de trato de los no residentes en España con respecto a los residentes necesita estar justificada en una finalidad de política sectorial para ser compatible con el respeto al principio de igualdad en materia tributaria, resulta poco consecuente que la sentencia declare que la norma vulnera dicho principio después de reconocer que «pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario». En estas condiciones, pues, la única explicación para haber considerado la norma del Estado contraria al principio constitucional de igualdad en materia tributaria proviene de haberle trasladado un enjuiciamiento negativo sobre la compatibilidad con dicho principio de las consecuencias de la aplicación de las normas fiscales de los territorios forales a las que la norma estatal se remite, y que considera «irrazonables», «desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva» (FJ 8). Pero nuevamente hay que señalar que no era éste el proceso adecuado para enjuiciar las normas de los territorios forales y que no es correcto aplicar a la norma del Estado el juicio que merecen las normas de dichos territorios.

Planteémonos ahora la situación desde la perspectiva inversa: ¿cuál debería ser la solución si fuera el Estado el que hubiera implantado las «vacaciones fiscales» para los residentes en territorio común y los territorios forales no hubieran establecido una normativa semejante? ¿Podrían considerar las Administraciones forales que habrían sufrido una infracción del principio constitucional de igualdad que perjudicaría a quienes ejercieran actividades económicas en territorios forales y demandar la anulación de la norma del Estado? Lógicamente, la respuesta a esta cuestión sería negativa y su razón de ser estaría en el hecho de que serían las Administraciones forales las competentes para decidir con autonomía su política en relación con los tributos acerca de los que ostentan competencias normativas plenas y, por lo tanto, para establecer con libertad las medidas fiscales convenientes para responder a los efectos de la hipotética norma estatal. Pues bien, esta misma objeción tiene idéntica validez para oponerla a la idea de que debe producirse una igualación de regímenes normativos mediante la supresión de la normativa foral cuando es esta última la que establece los incentivos fiscales.

Finalmente, aun si aceptáramos la decisión de la sentencia en el sentido de que la norma del Estado instauraría una diferencia de trato entre no residentes y residentes en España contraria al principio constitucional de igualdad al atribuir a aquéllos un beneficio fiscal que no hace extensivos a los segundos, no podríamos dejar de plantearnos la cuestión sobre si es adecuado que



la sentencia iguale la situación de ambos mediante la supresión del beneficio de los no residentes o si hubiera sido más correcto que la sentencia se inclinara por declarar inconstitucional el inciso que excluía a los residentes en España de dicho beneficio para extender, así, el disfrute de aquél a los residentes fuera de los territorios forales. La sentencia entiende que la única solución adecuada para lograr la igualdad de trato requerida por la Unión Europea sería la supresión de los beneficios fiscales de la normativa foral, ya que parte de un prejuicio desfavorable hacia las normas de los territorios forales que la lleva a considerar que la situación más conforme con las exigencias constitucionales sería aquella en la que no existieran los incentivos fiscales forales. Pero nuevamente esta argumentación, además de entrar en un terreno propio de los órganos políticos, como es determinar la manera como se debe cumplir una Decisión de la Comisión europea en el ámbito nacional, no tiene en cuenta las competencias normativas plenas sobre la regulación de determinadas figuras tributarias que tienen atribuidas las Administraciones forales a partir de los sistemas de concierto y convenio cuya base se encuentra en la propia Disposición adicional primera de la Constitución, aparte de que, además, hay que tener en consideración que la sentencia no debería hacer juicio alguno sobre las normas de los territorios forales, que exceden del objeto del recurso.

Si partimos, por lo tanto, de todo lo anterior, tenemos que el motivo de inconstitucionalidad de la norma del Estado no podría ser en este proceso haber extendido a los residentes en otros Estados de la Unión Europea la aplicación de unas normas inconstitucionales, sino no haber extendido a los residentes en España fuera de territorio foral el tratamiento que da a los residentes en otros Estados de la Unión Europea. Y, en consecuencia, la igualación entre no residentes en España y residentes en España fuera de territorio foral podría haberse producido, con tanta o más razón, por la vía de extender dicho beneficio también a los residentes en España fuera de territorio foral, declarando inconstitucional solamente el inciso que limita la aplicación de la norma del Estado a los residentes en la Unión Europea «que no lo sean en España».

Para terminar con este apartado, hay que señalar que estos defectos en su argumentación llevan al Tribunal Constitucional, de hecho, a considerar que el único criterio adecuado conforme a la Constitución para establecer el punto de conexión de cara a determinar el régimen fiscal aplicable a cada persona sería el del territorio en el cual se ejerce la actividad económica y no el de la residencia, de tal forma que todos los que ejercen las actividades en un territorio, con independencia de su lugar de residencia, habrían de quedar sometidos a idéntico régimen fiscal. Con ello, la sentencia entra en un terreno que tradicionalmente se ha considerado propio de la legalidad, cuál es el de optar por el criterio de conexión en esta materia que en cada momento se considere más conveniente por razones de política fiscal y de política económica.

### 3.3. EL CONTRASTE DE LA NORMA RECURRIDA CON LOS PRINCIPIOS DE ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO AUTONÓMICO QUE AFECTAN A LA ORDENACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Una vez señalado que la norma del Estado no vulnera el principio de igualdad, es necesario, sin embargo, llevar a cabo su contraste con determinados principios constitucionales de articulación territorial del Estado que suponen límites al ejercicio de las facultades de todos los poderes públicos en relación con la ordenación de la actividad económica, dado que la regulación de la materia tributaria tiene una fuerte repercusión en las condiciones de desarrollo de dicha actividad. Para ello, habrá que centrarse en los derechos y principios a partir de los cuales la sentencia evalúa la constitucionalidad de dicha norma. Como consideración preliminar es necesario aclarar que el examen de la norma desde tales derechos y principios deberá ser llevado a cabo tomando como base el contenido específico que distingue a cada uno de ellos, por lo que habrá que separarse de la línea argumental de la sentencia, que da por sentado, de forma poco adecuada, que los efectos de la norma sobre el principio de igualdad o sobre el mercado conllevan la infracción en bloque de aquéllos y no diferencia correctamente los conceptos que expresan.

Al contrario que la sentencia, entendemos que la norma recurrida no afecta al ejercicio del derecho a la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución. En efecto, por una parte resulta paradójico que se estime que vulnera la libertad de empresa una norma cuya finalidad es, justamente, extender a los residentes en otros Estados de la Unión Europea unas medidas incentivadoras de la actividad económica privada y, por otra, los poderes públicos tienen la potestad de intervenir en la regulación de las actividades económicas conforme a sus respectivas competencias a través de diversos instrumentos de política económica, entre los que ocupa un lugar principal la política fiscal. Ciertamente, una regulación de las actividades económicas privadas en términos tan extremadamente desfavorables para quienes las ejercen que obstaculizara en gran medida el desarrollo de aquéllas podría considerarse contraria a la necesidad de respetar el contenido esencial de tal derecho, pero no se critica en el recurso a la norma cuestionada que haga imposible o que obstaculice sin fundamento las actividades económicas de los no residentes en territorio foral, sino que fomente el traslado de dichas actividades del territorio de régimen fiscal común a los territorios de régimen foral, lo cual es un efecto que hay que enjuiciar tomando como base de contraste principios tales como los de libertad de circulación de bienes en el territorio nacional, unidad de mercado y unidad del orden económico nacional, no la garantía de la libertad de empresa.

En cuanto a la garantía de la igualdad de derechos y obligaciones entre españoles mencionada en el artículo 139.1 de la Constitución, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Constitución sólo prevé la aplicación de dicho principio entre españoles, mientras que en el supuesto normal los residentes en otros Estados de la Unión Europea no lo serán, en segundo lugar,

que la adopción del criterio del lugar de residencia ha sido admitida como base para justificar una diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en España con vistas a atraer la inversión de los segundos en el territorio nacional, y, finalmente, que se trata de la extensión a los residentes en otros Estados de la Unión Europea de unas normas fiscales especiales que han sido dictadas en aplicación de los regímenes de concierto y de convenio previstos tomando como presupuesto la Disposición adicional primera de la Constitución, por lo que la excepción a la igualdad que establecen tales normas especiales cuenta con una base constitucional que las habilita. Y las mismas razones pueden argüirse para descartar la vulneración por parte de la norma de la proscripción de privilegios económicos o sociales entre las distintas Comunidades Autónomas señalada en el artículo 138.2 de la Constitución. Para terminar con esta cuestión, hay que recordar que la diferencia de regímenes jurídicos entre distintas partes del territorio nacional es una consecuencia natural del ejercicio de las competencias propias de cada una de las Comunidades Autónomas y que constituye una facultad de cada persona elegir su lugar de residencia, o de establecimiento si utilizamos términos económicos, teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes que se deriven de las diferentes normas vigentes para determinadas materias en las distintas Comunidades Autónomas.

Mayor dificultad tiene, sin embargo, examinar la norma desde el límite que supone la necesidad de respetar los principios de libertad de circulación en todo el territorio nacional, de unidad de mercado y de unidad del orden económico. Para llevar a cabo esta tarea entenderemos que la unidad de mercado es el fin al que tienden el principio de libertad de circulación de personas y bienes del artículo 139.2 de la Constitución y el principio de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de las actividades económicas que se deriva, en el terreno de la actividad económica, de los artículos 139.1 y 149.1.1.<sup>a</sup> de la misma y que el principio de unidad del orden económico surge de la conjunción de las competencias reconocidas al Estado para intervenir en la ordenación de la actividad económica y de la aplicación a la actividad económica de los principios de articulación territorial del Estado, entre los que figura el relativo a la unidad de mercado.

Hay que comenzar descartando que la sentencia vulnere el principio de libre circulación de los residentes en España fuera de los territorios forales. A este respecto, la diferencia de trato que supone la no extensión a aquéllos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la normativa de dichos territorios no conlleva obstáculo alguno para el ejercicio de su libertad de trasladar su residencia o de desplazarse de territorio no foral a territorio foral. Precisamente, el problema que da lugar al recurso se debe al riesgo, apreciado por la Comunidad Autónoma recurrente, de que los residentes en territorio no foral utilicen dichas libertades para trasladar su residencia a territorio foral, por lo que la cuestión no la plantearía la restricción de tales libertades, sino el ejercicio de ellas.

Y tampoco puede considerarse que la norma recurrida en el proceso al que pone fin la sentencia que estamos examinando vulnera el principio de libre circulación de bienes o el de igualdad de los españoles en las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, ya que, aunque las normas forales introducían algunas especialidades en la fiscalidad de las empresas que, por su objeto y por su elevada cuantía, podrían afectar a dichos principios, hay que advertir que los posibles efectos de disgregación del mercado que de ello pudieran derivarse serían atribuibles solamente a las normas forales, y no a la norma del Estado. Ésta, en efecto, no contiene unas normas específicas de tributación, sino que solamente se remite a las normas de los territorios forales para determinar la cantidad que corresponde pagar en concepto de tributación a los residentes en otros Estados de la Unión Europea cuando ejerzan sus actividades mediante establecimientos situados en los territorios forales y fija el mecanismo para lograr la compensación del exceso de tributación que resultaría de aplicar a aquéllos la normativa fiscal común. Pero, en cuanto regla de remisión a otra normativa, regla de cálculo y regla procedimental, la norma del Estado en sí no produce ningún efecto sobre las condiciones de ejercicio de las actividades económicas en el mercado. Los posibles efectos sobre la unidad de mercado, y, por lo tanto, sobre la unidad económica, sólo pueden derivarse de la normativa foral, que es la que, en virtud de la remisión a ella de la norma estatal, contiene las reglas aplicables para determinar la cuantía real por la que deben tributar los no residentes.

Para ver más claro cuanto acabamos de señalar basta con poner el ejemplo inverso al que examina la sentencia. En la sentencia se considera que la norma del Estado vulnera el principio de libre circulación porque las normas forales vigentes en el momento en que entran en vigor aquélla establecen unos beneficios fiscales desproporcionados que producen un efecto de disgregación del mercado, pero si la cuantía de los incentivos fiscales de las normas forales hubiera sido más moderada y, en virtud de sus menores efectos sobre el mercado, hubiera podido ser entendida conforme con la Constitución por el Tribunal Constitucional, la misma norma del Estado, con el mismo contenido, tendría que haber sido declarada también conforme con la Constitución de acuerdo con el esquema argumental empleado por aquél. Ello demuestra que la norma del Estado es una norma neutra, que recibe su contenido material de otras normas, las forales sobre incentivos fiscales, y que son estas últimas, por lo tanto, las que habría que examinar a la luz del principio de libertad de circulación de bienes y del de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de las actividades económicas para determinar si producen el efecto de disgregación del mercado que ocasiona la infracción de dicho principio.

Ciertamente, la existencia de normas fiscales especiales distintas a las normas fiscales comunes y aplicables a territorios concretos dentro del Estado puede afectar al mantenimiento de la unidad de mercado y, como derivación de ello, a la garantía de la unidad del orden económico. No puede dejar de tenerse en cuenta que la política fiscal es un elemento de primera importancia

dentro de la política económica y que tiene una fuerte influencia sobre el desarrollo de las actividades económicas, y que los efectos de una política fiscal especial en una parte del territorio nacional repercuten en el resto del territorio en virtud de la gran interrelación que mantienen todos los condicionantes que influyen en el ejercicio de las actividades económicas. En este sentido, hay que tener en cuenta las observaciones sobre el posible traslado de empresas a los territorios forales para aprovechar los incentivos fiscales de las normas propias de dichos territorios que efectuaba el representante jurídico de la Comunidad Autónoma recurrente. Sin embargo, tampoco puede olvidarse que la unidad de mercado, como principio que sintetiza la exigencia de preservar la libre circulación de personas y bienes y de mantener unas condiciones básicas homogéneas de ejercicio de las actividades económicas<sup>10</sup>, no puede interpretarse en el ordenamiento español como equivalente a uniformidad absoluta de las condiciones de ejercicio de las actividades económicas, ya que las competencias de las Comunidades Autónomas sobre actividades económicas concretas y la autonomía financiera de aquéllas introducen elementos de diversidad en la ordenación de dichas actividades a los que necesariamente hay que reservar un espacio para que se desarrollen<sup>11</sup>. En este contexto, la unidad de mercado sólo podrá entenderse quebrantada por la existencia de normas fiscales especiales cuando dichas normas, por su trascendencia condicionante del desarrollo de las actividades económicas y por su montante económico, creen unas condiciones de ejercicio de dichas actividades radicalmente distintas a las que se den en el territorio de régimen fiscal común y coloquen a quienes ejerzan las mismas actividades sometidos a las reglas del régimen fiscal común en una situación de desventaja a la hora de competir con los sometidos a las normas especiales que, por su intensidad, sea un obstáculo, de hecho, para que aquéllos puedan colocar sus productos o servicios en el ámbito territorial de aplicación de las normas fiscales especiales. Todo ello es tanto como decir que las normas fiscales especiales sólo deberán considerarse contrarias a dichos principios cuando, por su naturaleza y cuantía económica, tengan el efecto de instaurar un marco económico específico en el que pueda reconocerse la creación de un mercado distinto y autónomo respecto al mercado estatal y en competencia con este último<sup>12</sup>.

10. Para consultar distintas perspectivas doctrinales sobre el principio de unidad de mercado, *vid.* GARCÍA HERRERA, M. A.; «Autonomía y economía», *Ekonomiaz, Revista Vasca de Economía*, 19 (1991), 24 y ss.; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.; *Estudios de derecho autonómico*, Montecorvo, Madrid, 1997, p. 129; TENA PLAZUELO, V.; *La unidad de mercado en el Estado autonómico*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, p. 287; MAGIDE HERRERO, M.; «El reparto competencial en materia de defensa de la competencia. Perspectivas abiertas tras la STC 208/1999», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 17 (2000), 544 y s.; CALONGE VELÁZQUEZ, A.; *Autonomía política y unidad de mercado en la Constitución de 1978*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Valladolid, Valladolid, 1988; FERNANDO PABLO, M. M.; «Las funciones del principio de unidad de mercado en la Jurisprudencia Constitucional», *REDA*, 73 (1992), 29 y ss.; y GARCÍA LLOVET, E.; «Constitución económica y constitución territorial económica», *Autonomías, RCDP*, 22 (1997), 137 y ss.

11. En este sentido, *vid.* las SSTC 88/1986, FJ 6, y 64/1990, FJ 5.

12. *Vid.* el resumen de la STC 96/1990 en la nota 9 del presente trabajo.

De este modo, la cuestión se centra en determinar el grado de incidencia sobre el principio de unidad de mercado de las normas controvertidas, ya que sólo cuando éstas alcancen un nivel de incidencia suficientemente intenso en las condiciones para garantizar la libre circulación de bienes y en el marco económico del conjunto del territorio podrán considerarse vulnerados dichos principios<sup>13</sup>.

Desde esta base, hay que admitir que las normas fiscales de los territorios forales que establecieron los incentivos fiscales de mayor intensidad, tales como exenciones en el pago del impuesto de sociedades y bonificaciones fiscales que podían alcanzar en determinados casos el 99% del impuesto de sociedades o el 60% del impuesto de la renta y del impuesto de sociedades, vulneraban el principio de libre circulación de bienes en el conjunto del territorio nacional y la garantía de homogeneidad básica en las condiciones de ejercicio de las actividades económicas, y, con ello, los principios de unidad de mercado y de unidad del orden económico. Elementos clave para llegar a esta conclusión son el hecho de que tales normas regularan los impuestos centrales en la tributación de quienes ejercen actividades económicas, esto es, el impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades, y la elevada cuantía económica a la que ascendían los beneficios fiscales establecidos por aquéllas. Todo ello, evidentemente, tiene como consecuencia la creación de un marco de circunstancias económicas radicalmente distinto para el ejercicio de actividades económicas en el País Vasco y en Navarra y coloca a quienes operan en ambas Comunidades Autónomas sometidos a las normas forales en unas condiciones de ventaja desproporcionada que, correlativamente, genera una situación de intensa desventaja para quienes operan sometidos a las normas fiscales de régimen fiscal común a la hora de colocar productos y servicios en el mercado dentro de los territorios forales.

Precisamente, las observaciones que vierte la sentencia sobre la garantía de la libre competencia al hilo de sus razonamientos sobre el derecho de libertad de empresa encuentran mejor acomodo en el marco de argumentación relativo al principio de unidad de mercado, ya que no se trata en este caso de unas medidas de los poderes públicos que prohíban u obstaculicen que los particulares ejerzan actividades económicas, sino de efectos distorsionadores de la competencia causados por la intensidad de los beneficios fiscales aplicados a

13. El Tribunal Constitucional ha entrado a valorar el grado de incidencia en la economía de las normas y las actuaciones del Estado como criterio para determinar si aquéllas pueden ser encuadradas en la competencia del Estado sobre las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, pero se ha achacado a este criterio interpretativo el adolecer de un fuerte grado de imprecisión y de voluntarismo en la apreciación de la mencionada incidencia. Por ello, es necesario valorar la repercusión de las normas forales en la garantía de la libre circulación de bienes a partir de datos de la realidad económica que puedan prestar una base objetiva a la evaluación de dicha repercusión. *Vid.*, entre otras, las SSTC 152/1988, FJ 4, 76/1991, FJ 4, 225/1993, FJ 13, 118/1996, FJ 10, 197/1996, FFJJ 17.<sup>a</sup>) y 18.<sup>a</sup>), 61/1997, FJ 36, 133/1997, FJ 3, 206/1997, FJ 9, y 65/1998, FJ 7.

una categoría de agentes en el mercado en relación con otra, al colocar a los primeros en condiciones de ofrecer sus productos y servicios mucho mejores que los segundos. En este sentido, hay que reconocer que la garantía de las condiciones que permitan la libre competencia entre quienes ejercen actividades económicas en distintas partes del territorio nacional es un elemento necesario para reconocer la unidad de mercado.

Sin embargo, sería necesario examinar en detalle el contenido y el sentido de cada una de las disposiciones de dicha normativa fiscal para determinar cuáles puede entenderse que vulneran el principio de unidad de mercado, ya que lo que contradice dicho principio no es la existencia, en sí, de normas tributarias distintas en los territorios forales, sino la naturaleza y la entidad económica de los beneficios que aquéllas comportan. Así, las disposiciones que no tuvieran efectos perturbadores en un grado suficiente de la igualdad básica del marco económico que caracteriza la unidad de mercado habrían de ser consideradas compatibles con la Constitución. Por ejemplo, resultan discutibles las sentencias del Tribunal Supremo de 7 de febrero y 22 de octubre de 1988 que decidieron anular las Normas Forales 8/1988 de Vizcaya y 28/1988 de Álava, ya que éstas establecían incentivos que, en lo que se refiere al impuesto sobre la renta y al impuesto de sociedades, sólo podían alcanzar, como máximo y cumpliendo ciertas condiciones, el 40% de la cuota de ambos. Si se tiene en cuenta que la Unión Europea admite las ayudas de Estado hasta un porcentaje del 45% en la cuota tributaria de los impuestos relativos a las actividades de las sociedades en las regiones calificadas como de objetivo 1 conforme al Derecho comunitario y que el mismo Gobierno español ha levantado recientemente su rechazo a la incorporación de Eslovaquia a la Unión Europea al aceptar aquélla sustituir la exención total de impuestos a las empresas que se establezcan en su territorio por una reducción al 45% de la cuota tributaria de los impuestos aplicables en dicho Estado a la actividad empresarial, tendremos indicios de que ayudas fiscales a las empresas por el montante señalado pueden considerarse compatibles con las exigencias del concepto de unidad de mercado. Todo ello sin perjuicio de que pudiera entenderse vulnerado el principio según el cual la aplicación del concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común.

No obstante, en primer lugar, no podemos entrar en este artículo en el examen detallado de la normativa de los territorios forales sobre incentivos fiscales y, en segundo lugar, hay que recordar que las anteriores son observaciones sobre la constitucionalidad de las normas forales que puede hacer quien, al realizar un artículo doctrinal, puede escoger libremente los temas a los que extender sus consideraciones, pero no el Tribunal Constitucional en un proceso en el que su objeto de reflexión y de decisión tenía que limitarse forzosamente a la norma objeto del recurso de inconstitucionalidad que se le había sometido, esto es, solamente la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994.

### 3.4. LA INFLUENCIA DE LAS DECISIONES DE LAS INSTITUCIONES EUROPEAS EN LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

La STC 96/2002 ha operado bajo el fuerte influjo de las decisiones negativas sobre las normas fiscales forales que se habían producido previamente a haberse dictado dicha sentencia en el Tribunal Supremo, en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y, sobre todo, en la Comisión de la Comunidad Europea. En particular, la sentencia parece haber entendido que, ante el sentido inequívoco de los pronunciamientos de la Comisión contra dichas normas, al Tribunal Constitucional no le quedaba más opción que seguir la misma línea y, así, emitir también él un juicio negativo sobre una norma del Estado que extendía a los residentes en otros Estados de la Unión Europea la aplicación de los beneficios previstos en las mismas normas forales.

Lo cierto es que no parece coherente, sin embargo, utilizar dichos pronunciamientos comunitarios para apoyar la declaración de inconstitucionalidad de una norma que sólo pretende ejecutar dichos pronunciamientos eliminando el trato desigual entre distintas categorías de contribuyentes que los motivaron. De hecho, como se indicó anteriormente, la propia Comisión, mediante carta remitida a la Representación Permanente de España a la Unión Europea, manifestó que la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 había subsanado la discriminación observada anteriormente en la normativa fiscal española en relación con el artículo 52 de la redacción original del Tratado de la Comunidad Europea.

Asimismo, hay que tener en cuenta que no puede considerarse adecuada la utilización mecánica por parte del Tribunal Constitucional de pronunciamientos originados en la Comisión y en los órganos judiciales de la Unión Europea cuando aquél y los órganos comunitarios deban partir de distintos presupuestos jurídicos para llevar a cabo el contraste de la legitimidad jurídica de las normas que examinan, que es, precisamente, lo que ocurre en el recurso decidido por la STC 96/2002. Así, el Tribunal Constitucional debe examinar solamente la conformidad de las leyes con la Constitución y, por ello, tiene que partir de una interpretación del principio de unidad de mercado que sea adecuada a la Constitución y mantenga el equilibrio entre la necesidad de salvaguardar unas condiciones homogéneas básicas de ejercicio de las actividades económicas en el conjunto del territorio y la de permitir el desarrollo de las competencias autonómicas sobre las actividades económicas y sobre tributación. Los segundos, sin embargo, deben aplicar la normativa de la Unión Europea, que mantiene un criterio sobre lo que puede considerarse contrario a la existencia de un mercado común más estricto que el que se deriva de los principios de libertad de circulación y de igualdad básica en las condiciones de ejercicio de las actividades económicas que se deducen de nuestra Constitución. Como ejemplo, la Unión Europea sólo admite ayudas otorgadas por el Estado a empresas en los supuestos previstos en el actual artículo 87.2 del Tratado de la Comunidad Europea, mientras que no se deriva de la Constitución



que las ayudas fiscales deban justificarse en unas causas concretas, sino que, por el contrario, en cuanto los incentivos fiscales no tengan una trascendencia ni se eleven a un importe que puedan quebrar la unidad del mercado y, como consecuencia, la unidad económica, las Administraciones de los territorios competentes para establecerlos deben ser consideradas como autónomas para poder decidir a qué finalidad pretenden dedicar los beneficios fiscales eventualmente establecidos. Y, de igual manera, mientras la Unión Europea considera que toda ayuda de Estado, excepto las expresamente permitidas en la normativa comunitaria, es contraria a la libre competencia y, por lo tanto, al mercado común, no puede derivarse de la Constitución, por el contrario, una prohibición especial de ayudas públicas a las empresas, de tal manera que no existiría restricción al establecimiento de ayudas a empresas por parte de las Comunidades Autónomas competentes más allá de la necesidad de salvaguardar el límite que supone garantizar las condiciones económicas mínimas para poder reconocer la unidad de mercado y otros principios constitucionales de sentido análogo.

En fin, el Tribunal Constitucional debe actuar con autonomía en su enjuiciamiento con respecto a las decisiones de las instituciones europeas, puesto que éstas no pueden determinar automáticamente el sentido de las decisiones de aquél en los supuestos en que ambas instancias deban utilizar como criterio de control normas, en un caso de la Constitución, en el otro de Derecho comunitario, que partan de presupuestos jurídicos distintos. Es posible, por lo tanto, que leyes conformes con la Constitución no lo sean con arreglo al Derecho comunitario, pero entonces la declaración de nulidad de las mismas sólo podrá ser realizada con arreglo a los mecanismos previstos en las normas comunitarias, puesto que el Tribunal Constitucional no es garante de las normas comunitarias, sino solamente de la Constitución. De lo contrario, el Tribunal Constitucional se arriesgaría a adoptar decisiones que, en algunas ocasiones, aunque fueran enmarcables en el marco comunitario, no tendrían encaje en la Constitución.

A todo ello hay que añadir que no parece correcto que un órgano jurisdiccional, como el Tribunal Constitucional, tome como fundamento decisivo para sus sentencias pronunciamientos de un órgano que tiene naturaleza ejecutiva, como es la Comisión europea.