

tuales menores —Acuerdos nacionales sectoriales, convenios colectivos sectoriales, unos y otros de ámbito estatal.

El primero de los citados ejes de ordenación de la formación profesional continua en el ámbito nacional constituye una manifestación típica de la concertación social, entendiendo por tal un método de adopción de decisiones estratégicas o importantes en los ámbitos de la política social y económica y de la regulación de las condiciones de trabajo por parte de tres actores o sujetos: el Gobierno, los sindicatos y las organizaciones empresariales.

En los acuerdos tripartitos concurren, en efecto, las tres notas que caracterizan la concertación social. Por lo pronto, el campo de acción u objeto de la práctica concertada versa sobre una materia socioeconómica, cual es la formación continua. Se trata, en segundo lugar, de una materia de indudable importancia para la marcha de la economía española. Como con toda razón hizo notar el Preámbulo del Acuerdo de 1992, la formación continua es «un valor estratégico para mejorar la competitividad de las empresas en orden a su adaptación flexible a los requerimientos del sistema productivo, así como para mejorar la calidad del empleo de los trabajadores y disminuir el riesgo de paro». Finalmente, los sujetos que han convenido son el poder público, de un lado, y las representaciones profesionales de intereses, de otro.

En su condición de manifestación de la economía concertada, los acuerdos tripartitos se sitúan en el espacio de lo político-social; es decir, en esa zona de contacto más o menos amplia que suele existir entre el sistema político y el sistema de relaciones laborales como consecuencia de la intersección de sus respectivas esferas de actuación. No es, por tanto, un contrato administrativo del que pueda predicarse su inclusión en la Ley de Contratos del Estado. Y tampoco es un convenio colectivo, al que convengan las reglas y los efectos de lo que el art. 37.1 de la Constitución denomina «negociación colectiva laboral». Tal vez, el acuerdo tripartito pueda ser configurado como un contrato de Derecho público, a cuya regulación resulten aplicables subsidiariamente las normas generales sobre contratación. Bien distinta es la naturaleza de los ANFC, así como de los convenios estatales sectoriales o de los acuerdos específicos de idéntico ámbito geográfico. Todos ellos forman parte de la negociación colectiva propiamente dicha, sometándose a la disciplina del ordenamiento jurídico laboral.

Por otra parte, la persona jurídica que gestiona la masa patrimonial destinada a dotar de plena efectividad al referido Acuerdo es la Fundación para la formación continua [Orden Ministerial 4 de junio de 1993]. Entre sus funciones, aparte de las de naturaleza contable, destaca la de recibir los recursos de los fondos estructurales de la Comunidad Europea destinados a formación de ocupados (art. 3.1 ATFC), por lo que dicha entidad gestiona una masa patrimonial. Los Estatutos del FORCEM, a su vez, establecen los siguientes fines de interés general: la administración y gestión de los Fondos con destino a la formación continua de los trabajadores ocupados como ente paritario estatal encargado de la organización, gestión y ejecución de las acciones formativas contempladas en el referido Acuerdo tripartito en materia de formación continua de los trabajadores ocupados y en el Acuerdo nacional de formación continua, así como de otros fondos de origen distinto que le puedan ser atribuidos; impulsar la inclusión de los criterios orientativos para la elaboración de planes de formación, tanto de empresas como agrupados, en los convenios sectoriales o en los acuerdos específicos de formación; realizar cuantas actividades decidan los órganos de gobierno de la Fundación que tengan por finalidad la formación

continua, su desarrollo y perfeccionamiento y el impulso, promoción y remuneración de los permisos de formación a los trabajadores.

Para cumplimentar tal compromiso de financiación, el Acuerdo tripartito prevé la puesta a disposición del ente paritario de ámbito estatal que las partes firmantes del Acuerdo nacional de formación continua designen, de la cantidad resultante de aplicar el porcentaje, pactado para cada ejercicio hasta 1996, a las bases de cotización de formación profesional. En este sentido, y para 1993, la Disposición adicional vigésima tercera de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, ordena la puesta a disposición de dicho ente de la cuantía resultante de aplicar un 0,1 por 100 a las bases de cotización de formación profesional, cantidad que figura en el Presupuesto de gastos del Instituto Nacional de Empleo. Tal fondo queda sometido, en todo caso, a lo establecido en el art. 81 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, debiendo establecerse las bases que han de regular la concesión de los citados fondos a la Fundación para la formación continua, destinados a financiar las acciones formativas acogidas al Acuerdo nacional de formación continua.

En suma, si por fondo entendemos una masa patrimonial afecta al fin de hacer frente a determinadas obligaciones y derechos para cuya efectividad resulta ser un instrumento fundamental, el sistema financiero diseñado por el ATFC constituye un verdadero fondo, fondo del que es predicable, tanto su carácter de instrumento vinculado a la política de empleo, como el de poseer carácter nacional.

Es por ello que tampoco podemos coincidir con el criterio de la mayoría de que no estamos en presencia de un fondo por el mero criterio formal que se defiende en el texto aprobado. De ahí, por lo tanto, nuestra defensa de la operatividad de la reserva que a favor del Estado establece el art. 11.2 del Estatuto de Cataluña.

Esta tesis que mantenemos llevaría a un fallo distinto del que se contiene en la parte dispositiva de la Sentencia, que por lo expuesto y en mi modesta opinión hubiera tenido que desestimar el recurso interpuesto por la Generalidad de Cataluña.

Madrid, treinta de abril de dos mil dos.—Roberto García Calvo y Montiel.—Firmado y rubricado.

**9783** *Pleno. Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002. Recurso de inconstitucionalidad 1135/95. Promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dispone un reembolso tributario estatal a residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra.*

*Principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad; vulneración de la igualdad tributaria, territorial y unidad de mercado. Nulidad del precepto. Votos particulares.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, Presidente; don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez, doña María Emilia Casas Baamonde, don

Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, doña Elisa Pérez Vera y don Eugeni Gay Montalvo, Magistrados, ha pronunciado

## EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1135/95, interpuesto 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 del orden social foral. Ha intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta. Ha sido ponente el Magistrado don Pablo Cachón Villar, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. El 29 de marzo de 1995 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja interponiendo recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social («Boletín Oficial del Estado» núm. 313, de 31 de diciembre), por vulneración de los principios, valores y derechos de igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14 y 139.1 CE), solidaridad (arts. 2, 138.2, 156.1 y 158.2 CE), interdicción de privilegios económicos (art. 138.2 CE), neutralidad respecto a la libre localización de empresas (art. 38 y 139.2 CE) y armonización hacendística (art. 156.1 CE), todos ellos reiterados, según se afirma en el escrito de recurso, por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), y por las Leyes Orgánicas 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (en lo sucesivo, EAPV), y 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), así como por las Leyes 12/1981, de 13 de mayo, de concierto económico con el País Vasco, y 28/1990, de 26 de diciembre, de convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, LCEPV y LCEN, respectivamente).

La causa del recurso se encuentra en lo que la representación procesal del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja denomina el «efecto frontera», y que deriva en una serie de discriminaciones para las Comunidades Autónomas limítrofes con los Territorios Históricos (País Vasco y Navarra) como consecuencia de las medidas tributarias en ellos establecidas (como, por ejemplo, ayudas a la inversión, emisiones de especiales activos financieros, reducción de tipos impositivos en algunos tributos o las denominadas «vacaciones fiscales»), al no poder aquéllas introducir medidas de corte similar que contrarresten sus efectos. El problema, a juicio del recurrente, «es grave ya que toda la mal denominada Rioja Alavesa o, como preferimos en La Rioja, Sonsierra riojana, se encuentra inmediatamente aledaña a las principales poblaciones de La Rioja. Por ejemplo, Oyón, que administrativamente depende de Álava dista escasamente tres km. del centro de Logroño, y no más de 15 km. separan dicho centro de localidades actualmente alavesas como Laguardia o navarras como Viana y Mendavia, todas las cuales recibieron en el medievo el Fuero de Logroño de cuyo corregimiento dependieron y todavía pertenecen por sus vinos a la Denominación de Origen Calificada Rioja. Pues bien,

éstas y otras localidades pese a sus vinculaciones históricas y permanente con La Rioja, constituyen centros de absorción empresarial, industrial, mercantil y comercial, merced a las ventajas fiscales de que disfruta, de suerte que es ya antiguo el dicho de que son localidades alavesas o navarras para los fueros pero riojanas para los vinos».

Al efecto, señala el recurrente que «con el aparente objeto de paliar la crisis económica mediante una política fiscal de estímulo a la inversión y el real de lograr un asentamiento empresarial en su territorio... el Gobierno Vasco concluyó el 6 de abril de 1993 un Acuerdo Marco Institucional para la reactivación económica y el empleo por el que las Diputaciones Forales de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava se comprometieron a presentar una serie de medidas de carácter tributario para su aprobación como Normas Forales por las Juntas Generales de sus respectivos Territorios Históricos». En ejecución de tal acuerdo se aprobaron las Normas Forales núms. 5/1993, de 24 de julio, de Vizcaya; 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa; y 18/1993, de 5 de julio, de Álava, todas ellas de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. Y la misma política siguió el Gobierno de Navarra que logró la aprobación por el Parlamento de Navarra de la Ley Foral 12/1993, de 22 de noviembre, de apoyo a la inversión y la actividad económica y otras medidas tributarias. Pues bien, afirma el recurrente que «las expresadas disposiciones forales vasco-navarras establecen una serie de incentivos y estímulos fiscales a la inversión consistentes en reducciones y bonificaciones en caso de establecimiento y apertura de empresas en el País Vasco y Navarra que resultan gravemente lesivas para los intereses económicos de La Rioja toda vez que incrementan las nocivas consecuencias del denominado efecto-frontera al tener vigencia en territorios vecinos, no haber sido establecidas con carácter general para toda España y carecer estatutariamente la Comunidad Autónoma de La Rioja de competencias normativas para establecer unilateralmente otras semejantes en nuestro propio territorio que equilibren económicamente la situación».

Publicadas dichas disposiciones normativas, el Gobierno de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las normas forales citadas, por razón de su rango meramente reglamentario, y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, formuló recurso de inconstitucionalidad contra la navarra por tratarse de una norma con rango formal de Ley. Finalmente, hay que decir que existen varias denuncias de la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja, la Federación de Empresarios de La Rioja y dos empresas riojanas, ante la Comisión de la Unión Europea en Bruselas, tanto contra la Ley navarra como contra las Normas Forales vascas, por lesionar la libre competencia y prescindir de la tramitación establecida en los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea para las ayudas fiscales en territorio de los Estados miembros.

Así las cosas, fue aprobada «una atípica disposición adicional octava (incluida) en la Ley Estatal 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, más conocida como Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995». Dicha disposición adicional, bajo el epígrafe que la intitula como «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», dispone textualmente lo 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».

Esta disposición adicional es el objeto del presente recurso de inconstitucionalidad. Las vulneraciones que el Consejo de Gobierno de La Rioja imputa a dicha disposición adicional se pueden estructurar del modo que a continuación se expone.

a) Vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE):

Se afirma en el escrito de recurso, sobre el particular, lo siguiente: «Nos parece esta DA 8.<sup>a</sup> contraria al principio constitucional de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 CE que malamente queda servido con la oscura y tosca técnica legislativa de que hace gala. Sobre todo cuando se enmarca en una Ley que, como la 42/94, es ya de por sí acreedora a tal crítica en su conjunto pues se convendrá en que de la simple lectura de la denominada Ley de Acompañamiento a los Presupuestos no puede venirse fácilmente en conocimiento de lo que dispone pues tantas y complejas son las modificaciones parciales y remisiones de todo tipo que efectúa a leyes sectoriales a las que contagia, en consecuencia, de esa inseguridad jurídica». Así, —continúa diciendo— «como en toda norma jurídica podemos distinguir en ésta el supuesto de hecho o *tatbestand* y la consecuencia jurídica o *rechtserfolgung*. A su vez, el supuesto de hecho consta de elementos subjetivos o personas a las que va destinada, objetivos o determinaciones espaciales y materiales; y, finalmente, formales donde incluimos el resto de *conditiones iuris* que establece la norma».

Según esto, el elemento subjetivo del supuesto de hecho «está integrado por el conjunto de personas a quienes la norma se dirige y que son “Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España”, es decir, un colectivo amplio que es objeto de una doble determinación: por un lado positiva: “los residentes en la Unión Europea” y, por otro negativa: “que no lo sean en España” o “en territorio español”». Y el elemento objetivo «está integrado por las circunstancias espaciales o materiales que delimitan o acotan el ámbito del *tatbestand*, que en esta norma son dos precisiones delimitatorias efectuadas en forma positiva: por un lado, la precisión de “que operen”, desprovista de mayores requisitos o condiciones cuantitativas o cualitativas, y por otro, la precisión espacial de que esa operatividad se produzca en “la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra”. Implícitamente y a *sensu contrario* la norma conlleva también una delimitación negativa de este elemento objetivo por cuanto excluye a quienes no operen en dichos territorios forales o a quienes operen pero fuera de los mismos». Finalmente, el elemento formal del supuesto de hecho «está integrado por el resto de circunstancias que, como *conditiones iuris*, acotan el *tatbestand* y que en esta norma son las tres siguientes: primera, que las personas a que se dirige la norma, esto es, los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, “deban someterse a la legislación tributaria del Estado”; segunda, que tales personas no “puedan acogerse a la (legislación) de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen”; tercera, que dicha sumisión a la legislación tributaria estatal y correlativa exclusión de la legisla-

ción tributaria foral sea precisamente “por su condición de tales” y “por esa circunstancia”, es decir, por la condición y circunstancia que tales personas tienen de residentes en la Unión Europea y no en España, expresión que parece aludir a dos cuestiones en este caso muy relacionadas: por un lado, la denominada en Derecho Tributario estatal obligación real de contribuir que afecta en varios impuestos, principalmente personales y directos, como los que gravan la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades, a quienes obtengan rentas en un territorio fiscal en el que no residente, y por otro, al sistema de puntos de conexión de que se sirve el bloque de la constitucionalidad —principalmente los Estatutos de Autonomía, la LOFCA y las Leyes de Convenio y Concerto Económico con territorios forales— para deslindar con claridad el campo impositivo de los ordenamientos tributario estatal y foral y fijar así qué personas, bienes y actos están sujetos a uno u otro».

Por otra parte, la consecuencia jurídica de esta norma, tiene un elemento cualitativo que viene expresado con la frase «tendrán derecho», como derecho subjetivo de naturaleza crediticia y expresión dineraria pues se afirma que es un derecho «al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso». Y tiene un elemento cuantitativo concretado en el *quantum* a que puede ascender la devolución y que la norma cifra mediante una comparación hipotética en «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», lo que exige un triple cálculo fiscal: una primera liquidación, real, que corresponde a los impuestos estatales a que está sujeto el contribuyente de que se trate y que éste ha debido efectivamente pagar; una segunda liquidación, hipotética, que corresponde a los impuestos forales que tal contribuyente hubiera tenido que pagar por la operación de que se trate caso de haber estado sujeto a los mismos; y una tercera liquidación, efectiva, que consiste en una simple resta entre las cuotas efectivamente pagadas al Estado e hipotéticamente debidas a las Haciendas forales para determinar si existe un exceso a favor del contribuyente que constituirá el monto de la devolución a que tiene derecho y que le satisfará la Hacienda Pública estatal, no la foral.

El elemento formal o requisitos de forma que la norma impone a esta consecuencia jurídica son dos: de un lado, el derecho a la devolución que se reconoce «en el marco de la normativa comunitaria», lo que constituye una amplísima remisión normativa que, por el contexto, se supone efectuada al Derecho comunitario europeo, revelando bien a las claras el efecto que se quiere conseguir que no es otro que el de evitar acciones jurídicas ante las instituciones europeas por el hecho de la existencia en España de distintos regímenes tributarios regionales, pero sin preocuparse por garantizar el mismo trato a los residentes en España, que también es Estado miembro de la Unión Europea, sino antes al contrario, excluyéndoles precisamente de estos beneficios instaurados por la disposición adicional octava. Y de otra parte, que este derecho a la devolución se instrumentará «en los términos que reglamentariamente se establezcan», lo que opera una amplísima deslegalización de la materia mediante una no menos amplia habilitación al Poder Ejecutivo estatal para el desarrollo reglamentario de esta norma.

b) Vulneración del valor, principio y derecho constitucional de igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14, 31.1, 138.2, 139.1, 139.2 y 149.1.1 CE):

La igualdad aparece en el art. 1.1 CE, como valor superior del ordenamiento jurídico español; en el art. 9.2



CE, como principio que los poderes públicos deben promover; en el art. 14 CE, en cuanto este precepto proscribiera las discriminaciones; en el art. 31.1 CE, como principio inspirador del sistema tributario; en el art. 138.2 CE, porque este precepto permite las diferencias entre los Estatutos de las diferentes Comunidades Autónomas siempre y cuando no impliquen, en ningún caso, privilegios económicos o sociales; en el art. 139.1 CE, en cuanto garantiza los mismos derechos y obligaciones a todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado; en el art. 139.2 CE, porque prescribe que ninguna autoridad puede adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional; y en el art. 149.1.1 CE, por razón de que es ésta una norma que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado.

Según los anteriores principios y valores, a juicio del Consejo de Gobierno de La Rioja, la disposición adicional octava «es arbitraria en la fijación de su supuesto de hecho y ello en todos sus elementos subjetivo, objetivo y formal, lo que conlleva una discriminación injustificada para los residentes en España y concretamente en La Rioja que infringe el derecho constitucional de igualdad en la ley». Y esta conclusión se alcanza por los motivos que se exponen a continuación.

El recurrente señala que la norma impugnada «no se refiere a los españoles ni a los extranjeros como sujeto del derecho de reembolso que instaura sino literalmente a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España». Así y aunque «se trata, pues, de una norma de las que en la técnica del Derecho Internacional Privado se denominan normas externas o normas con elemento de extranjería», sin embargo, tiene unas características que permiten calificarla como «arbitraria en el sentido constitucional del término». En efecto, no es una norma dirigida a los españoles en concepto de tales, pero tampoco una norma dictada por España para extranjeros, pues no atiende al hecho de que se ostente la nacionalidad de otro Estado distinto a España. Y tampoco es una norma que se aplique con arreglo a un estricto criterio de territorialidad de la legislación del foro, porque, aun cuando se acuda a la residencia, no se hace para instaurar el natural punto de conexión real con la legislación española —que es la residencia en España— sino para excluir la residencia en España. Se trata, pues, «de una norma externa o con elemento de extranjería en cuanto que se dirige a cualesquiera residentes en la Unión Europea excepto aquellos que residan en España, que son, obviamente, la inmensa mayoría de los españoles». La arbitrariedad de la norma «se patentiza al examinar la lista de colectivos de personas incluidos y excluidos en la misma», que permite apreciar que «se excluye expresamente a los españoles residentes en España por lo que se discrimina, por de pronto, a la inmensa mayoría de españoles y desde luego a todos los que estatutariamente tienen la condición de riojanos, sin tener en cuenta que todos ellos son ciudadanos europeos con arreglo al art. 8.1 del vigente Tratado de la Unión Europea y que, según el art. 8.A tienen el derecho de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros». Se sigue diciendo que «no es jurídicamente admisible, y para nosotros no es constitucional, tratar de favorecer al colectivo de residentes en la Unión Europea y excluir precisamente a uno de ellos, que se supone que para el Estado español debe ser el más importante, cual es, precisamente el de los que residen en España». Por este motivo, es «arbitrario que el legislador español no esté legislando para españoles —empleando el punto

de conexión de la nacionalidad que es propio de las relaciones jurídicas derivadas del estatuto personal— pero tampoco esté legislando para los extranjeros que residan en España —empleando los puntos de conexión del lugar de residencia de la persona, de situación de la cosa o de realización del acto, que son los propios de relaciones jurídicas derivadas de los estatutos real o formal— sino que esté legislando nada menos que para el extraño colectivo de los residentes en territorios de la Unión Europea distintos de España y que no residan en España y ello sin atender a su nacionalidad, sea ésta la española, la de un Estado miembro de la Unión Europea o incluso la propia ciudadanía europea».

Sobre la base expuesta, dice lo siguiente la representación procesal del Consejo de Gobierno de La Rioja: «Los residentes en España quedan así injustificadamente discriminados con respecto a los residentes en el “resto de la Unión Europea”... Esta discriminación no es obra de una norma jurídica extranjera ni comunitario-europea ni foral sino de una norma jurídica española emanada, además, del Estado español a quien incumbe, según el art. 138.1 CE garantizar “la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 CE velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español” y que, según el art. 149.1.1, tiene la competencia exclusiva para la “regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”. La diferenciación entre residentes y no residentes es, pues, arbitraria... Así, pues, lo que el Estado hace al ofrecer una compensación económica sólo a los no residentes en España es violar y defraudar todo el sistema de puntos de conexión que delimitan los ámbitos espaciales y personales tanto de los derechos tributarios forales como del propio sistema tributario estatal, cosa que no le es dable al Estado acometer sino a través de los Estatutos de Autonomía, la LOFCA o las Leyes aprobatorias de los conciertos o convenios económicos del Estado con los territorios forales, es decir, a través del bloque de la constitucionalidad... Permitir la alteración de estos pactos legales mediante simples leyes ordinarias posteriores como esta DA 8.<sup>a</sup> sería contrario al principio de competencia, a la seguridad jurídica en materia tan importante como los límites de las potestades legislativas fiscales coexistentes en el territorio español que es materia que lógicamente no es sólo bilateral del Estado y de los territorios forales sino que afecta a todos los operadores jurídicos y económicos españoles y especialmente a los riojanos».

La Comunidad Autónoma recurrente no sólo entiende arbitraria la delimitación del elemento subjetivo del supuesto de hecho de la disposición adicional octava cuestionada, sino que también califica de arbitraria la fijación del elemento objetivo en sus aspectos material y espacial («Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en que operen»). En el aspecto espacial porque dicha Disposición, «pese a referirse a personas, prescinde de la residencia como punto de conexión pues opta decididamente por uno arbitrario como es la no residencia, es decir, que el punto de conexión en vez de ser un elemento que conecta con el territorio en que rige el ordenamiento jurídico impositor es precisamente un elemento que desconecta del mismo como es la no residencia en dicho territorio», y además «elimina la territorialidad para el ordenamiento tributario estatal desde el momento en que la confunde con la del ordenamiento tributario foral»; y en el aspecto material porque «es obvio que la expresión “que operen” es máximamente genérica y prácticamente admite cualquier interpretación pues tanto opera quien se limita a una pequeña operación mercantil o civil como quien aco-

mete una inversión gigantesca en territorio foral», con lo cual «esta misma generalidad e imprecisión encierra ya de por sí una profunda arbitrariedad abierta a la más completa inseguridad jurídica e incluso a gravísimos perjuicios económicos para la Hacienda Pública del Estado que es la llamada, en definitiva, a satisfacer las compensaciones económicas que la DA 8.<sup>a</sup> instaura».

En el mismo vicio de arbitrariedad incurre el llamado elemento formal, en cuanto que «la DA 8.<sup>a</sup> acomete precisamente una expansión de los derechos forales tributarios constitucionalmente imprevista y que no es dable realizar sin defraudar el sistema de puntos de conexión que delimitan el ámbito aplicativo de tales derechos y sin discriminar a los residentes en el resto del Estado». La Comunidad Autónoma de La Rioja piensa que lo exigido por la Constitución es que no existan diferencias tributarias en España aunque algunas Comunidades gocen de potestades legislativas al respecto, pero no se opone, como una vía para evitar tales diferencias, a que el Estado compense económicamente a quienes se vean perjudicados por las que pueda comportar la coexistencia en España del sistema tributario estatal con los forales, pero sí a que los riojanos o el resto de los españoles no puedan beneficiarse de tales compensaciones porque las mismas se ofrezcan sólo a los no residentes en España, ya que son los riojanos y el resto de españoles precisamente los más perjudicados por esas mismas diferencias. Por ello «la DA 8.<sup>a</sup> apunala inconstitucionalmente la lesiva situación que afecta primordialmente a los territorios limítrofes con los forales y sobre todo a La Rioja que es limítrofe no sólo con Álava sino también con Navarra, por lo que sufre especialmente los efectos combinados de dos regímenes forales cada vez más insolidarios e inarmónicos con el resto de España».

También es calificada de arbitraria la fijación de la consecuencia jurídica establecida en la disposición adicional octava. En primer lugar, porque instaura un derecho subjetivo de naturaleza crediticia que no puede configurarse como «una cantidad que se deba en virtud de un pago indebido precedente, sino que es una mera concesión graciosa, un derecho creado y surgido directamente *ex lege*», donde «el volumen de gasto comprometido por la DA 8.<sup>a</sup> no va a depender de una decisión de los órganos hacendísticos estatales sino que va a venir automáticamente predeterminado por la fijación de los incentivos fiscales que hayan decidido los órganos hacendísticos forales. En efecto, como quiera que lo que subvencionará el Estado va a ser el "exceso" pagado por el contribuyente calculado en función de lo que éste hubiera debido pagar a la Hacienda foral correspondiente si hubiera podido quedar sujeto a la normativa foral, es claro que el monto efectivo de la subvención pagada con fondos procedentes del gasto público estatal no la decide el Estado sino el poder legislativo tributario foral, de suerte que, si los tipos impositivos forales disminuyen para beneficiar la inversión de que se trate, el contribuyente afectado percibirá en más esa diferencia y en menos o en nada si los tipos forales se incrementan». Y así concluye que «en el caso de la DA 8.<sup>a</sup> que nos ocupa, donde el Estado confiere una subvención por razón de unos tipos impositivos cuya fijación le es completamente ajena y no le corresponde porque son forales, nos encontramos ante un caso de incompetencia radical del Estado por razón de la materia, que conlleva la inconstitucionalidad de la aplicación del gasto público a la misma». Y en segundo lugar, porque la consecuencia jurídica también vendría afectada de arbitrariedad en su elemento cuantitativo y en su elemento formal. En el primero, porque la disposición adicional octava supone la realización de tres liquidaciones tributarias: «la primera es la que debe efectuar el sujeto pasivo para ingresar el

impuesto estatal de que se trate en las cajas estatales. La segunda es meramente hipotética y tiene por objeto averiguar qué hubiera debido pagar ese sujeto pasivo si hubiera podido quedar sometido a tributación foral. La tercera es nuevamente una liquidación real porque estriba en un simple cálculo sustractivo para reclamar al Estado el pago del exceso que en favor del contribuyente pueda resultar de la comparación entre la primera y segunda liquidación». Y en cuanto al elemento formal, la arbitrariedad deriva de la remisión que la norma impugnada hace tanto al marco normativo comunitario como al posterior desarrollo reglamentario.

c) Vulneración de los derechos de libertad de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19 y 38 CE):

En primer lugar, porque si los poderes públicos tienen la obligación de no adoptar medidas que, directa o indirectamente, impidan u obstaculicen esa libertad de residencia y circulación, sin embargo, la disposición adicional octava es una norma que «incentiva y favorece el traslado de la residencia al extranjero para, desde allí, invertir en territorios forales». Y en segundo término, porque «si los residentes en España no van a poder beneficiarse de las ventajas fiscales que la DA 8.<sup>a</sup> pretende instaurar, queda violada la libertad de inversión y circulación que como europeos les corresponde y que obviamente exige no ser discriminados por razón de su residencia en uno u otro Estado miembro».

En efecto, a juicio de esta representación procesal, el Estado español no puede legislar para europeos en la disposición adicional octava olvidando que también lo son todos los españoles y no puede tampoco primar exclusivamente las inversiones en un territorio sin lesionar por ello no sólo la propia Constitución española sino también las normas comunitarias sobre libre circulación de personas, mercancías y capitales y las que instauran el régimen de autorización administrativa previa de la Comisión Europea para el régimen de ayudas a determinados territorios. El propio art. 9 LOFCA es rotundo al fijar los puntos de conexión que han de respetar los propios impuestos autonómicos en relación con el ordenamiento tributario estatal y al sentar que los impuestos autonómicos «no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencias de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español de acuerdo con lo establecido en el art. 2.1.a) ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades».

Por otra parte, insiste la parte actora, «los puntos de conexión territorial con los ordenamientos tributarios forales son exigidos y delimitados con notoria precisión en las leyes que aprueban los regímenes respectivos de concierto o convenio económico de estos territorios forales con el Estado». Pues bien, «estos preceptos devienen inútiles si es el propio Estado el que desde su legislación, como ocurre en el caso de la DA 8.<sup>a</sup>, contribuye a violarlos discriminando a las personas por razón de su residencia, concediendo una amnistía tributaria parcial en la medida del exceso a que la DA 8.<sup>a</sup> se refiere y finalmente concede un claro privilegio fiscal mediante el derecho de devolución que instaura».

d) Lesión de los principios constitucionales de solidaridad y lealtad (arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE):

Por último, esta representación procesal termina sus alegaciones indicando que no es un comportamiento leal a la Constitución y conforme con la buena fe constitucional el apoyar desde la legislación estatal los privilegios que, en contra de la armonización fiscal, puedan

instaurar las legislaciones tributarias forales, y ello sabiendo que producen consecuencias lesivas para otras Comunidades Autónomas y que se realiza infringiendo el sistema de puntos de conexión tributaria entre ordenamientos establecido por el bloque de la constitucionalidad. La solidaridad y lealtad exigen de los territorios forales que armonicen su sistema tributario con el estatal y que no impongan en el mismo privilegios económicos, pero esas exigencias son más radicales todavía si cabe para el Estado por cuanto *ex art. 149.1.1 CE* tiene competencia exclusiva para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad entre los españoles y *ex art. 149.1.14 CE* tiene iguales competencias exclusivas en materia de hacienda general, que no puede ser sino sujeto de un sistema tributario estatal justo inspirado en el principio de igualdad y que sostenga un gasto público equitativo (*art. 31 CE*).

2. La Sección Primera de este Tribunal, por providencia de 9 de mayo de 1995, acordó admitir a trámite el recurso, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el *art. 37.2 LOTC*, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial de Estado» de la incoación del recurso (lo que se cumplimentó en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 119, de 19 de mayo).

3. Por escrito fechado el día 23 de mayo de 1995 (y registrado en este Tribunal el día 25 de mayo siguiente), el Presidente del Senado acordó que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Igualmente, con fecha del 30 de mayo (y fecha de registro en este Tribunal del 31 de mayo), se recibió otra comunicación del Presidente del Congreso de los Diputados, conforme a la cual dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

4. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el 9 de junio de 1995, en el que solicitaba que, previos los trámites legales, se dictara Sentencia por la que se desestimara el recurso, declarándose que la norma impugnada es en todo conforme a la Constitución.

Comienza su argumentación poniendo un óbice de procedibilidad, a saber, la falta de legitimación activa de la Comunidad recurrente por no existir «conexión alguna discernible con el conjunto o haz de facultades o competencias de la Comunidad, ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía». A juicio de esta parte procesal, aun tomando como base la amplia doctrina del Tribunal Constitucional con relación a la legitimación de las Comunidades Autónomas en los recursos de inconstitucionalidad, «esta amplitud no llega al extremo de que sean admisibles impugnaciones que no guarden relación concreta alguna con las competencias autonómicas, los preceptos del Estatuto de Autonomía o las garantías que sean en sí mismas presupuesto y base de la autonomía», y por ello, entiende «que ninguna de tales condiciones concurre en el presente recurso de inconstitucionalidad». Tomando como base la doctrina recogida en la *STC 62/1990, FJ 3*, concluye el Abogado del Estado que la Comunidad recurrente carece de toda competencia relacionada real o concretamente con la

norma impugnada, que concierne a los regímenes fiscales de Navarra y el País Vasco y a determinados derechos que se reconocen a residentes en la Unión Europea que operen en dichas Comunidades. Y añade que «el recurso no establece además relación con competencia alguna de La Rioja, ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía; tampoco se alega perjuicio alguno de la autonomía de La Rioja, alegándose exclusivamente presuntas vulneraciones del orden constitucional general, que afectarían por igual a todas las Comunidades Autónomas (fraude o deslealtad constitucional), y vulneraciones del principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad que no guardan relación, tal y como están formuladas, con los presupuestos de la autonomía».

Con relación a la cuestión de fondo, entiende el Abogado del Estado que no concurre la violación del principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad, y ello porque «el método argumental seguido es un tanto singular: se enuncian posibles consecuencias de la norma, todas hipotéticas, así como posibles finalidades de la misma, igualmente hipotéticas (incluso se presentan como tales), elegidas casi *ad hoc* para ser inmediatamente rechazadas; no se emplea un método mucho más sencillo, que es el de identificar la finalidad presumiblemente real de la norma, a la luz de sus efectos concretos, para determinar si posee o no una justificación objetiva y razonable, compartible con los valores constitucionales. La enunciación concreta de la comparación, y la elección misma del *tertium comparationis* tampoco es correcta». Y para alcanzar esta conclusión, se apoya esta parte procesal en varios argumentos, que se exponen a continuación.

En primer lugar, señala que «lo que indiscutiblemente persigue la norma es justamente lo contrario de lo denunciado; no es establecer una desigualdad, sino suprimir una desigualdad preexistente; persigue el efecto de suprimir una diferenciación existente en el ordenamiento tributario estatal de los territorios forales, en relación con las sociedades que operaran en los mismos, establecidas por razón de residir fuera de España, suprimiendo tal diferenciación para los residentes en la UE, en perfecta compatibilidad con los fines y principios del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea y del Tratado de la Unión Europea, así como con los mandatos del propio *art. 13* de la Constitución Española. En efecto, se trata de que los no residentes en España pero que operen en territorios forales (que hasta ahora tributaban íntegramente por el régimen común) tengan el mismo tratamiento fiscal que los residentes en España que igualmente operen en tales territorios».

En segundo término, indica que «la norma impugnada utiliza los criterios de residencia y el hecho de operar en un determinado territorio: precisamente los utilizados por la Ley General Tributaria, con carácter general (*art. 21*), y especialmente, por las Leyes que establecen los sistemas tributarios de Navarra y del País Vasco: la Ley de 13 de mayo de 1981, para el País Vasco (véase su *art. 182*), y la Ley de 26 de diciembre de 1990, para Navarra (véase su *art. 17.2*)».

En tercer lugar, afirma que «la comparación debe realizarse con los residentes en España que operaran en los territorios forales; justamente con ellos la norma establece la muy pertinente igualdad de trato de los no residentes en España y residentes en la UE». Añade asimismo que el razonamiento de los recurrentes se centra en determinar una larga lista de los colectivos excluidos de la norma, cuando «es evidente que lo único que debe hacerse es examinar la razonabilidad de los incluidos, que a nuestro juicio es patente».

En cuarto lugar, dice que «la demanda desecha también varias posibles finalidades de la norma por arbi-



trarias... pero lo que ocurre es que tales finalidades han sido seleccionadas de una forma hipotética y artificiosa, y no se corresponden con la que clara y manifiestamente tiene». Igual ocurre con las «retóricas y aseverativas acusaciones de fraude constitucional; aparte de que una imputación tan grave debe justificarse con extremo rigor en nuestra opinión, estas acusaciones dialécticas ignoran nuevamente que los puntos de conexión utilizados son precisamente los ya existentes en el sistema tributario vigente en el Estado y en los territorios forales afectados».

En quinto lugar, asegura que «las críticas que se realizan en cuanto a los elementos objetivos tienen los mismos defectos, siempre a nuestro juicio. La crítica del elemento espacial es de difícil comprensión, ya que no se nos alcanza cómo este elemento podría haber sido sustituido por otro; en las argumentaciones de la recurrente lo que aparece es en realidad otra cosa: una crítica encubierta a la existencia de los regímenes fiscales concertados de Navarra y del País Vasco, que es obvio que no puede ser examinada en el presente recurso de inconstitucionalidad. La crítica del elemento objetivo constituido por la referencia al hecho de operar, que se presenta como arbitrario, vuelve a desconocer que tal elemento es precisamente el utilizado por las leyes de concierto para regular la aplicación del régimen fiscal común o foral, a través de la cifra relativa de negocios. Y debe precisarse que todas las restantes acusaciones de arbitrariedad se desvanecen definitivamente a la vista de la remisión reglamentaria (perfectamente legítima, al existir los elementos normativos en las leyes suficientes sobre esta materia, como se ha visto) que realiza la norma; en el correspondiente Reglamento se especificarán los detalles de las condiciones del derecho establecido en la misma, que deberán respetar el marco normativo existente y por supuesto los principios constitucionales, siendo en caso contrario tal Reglamento perfectamente impugnabile ante los Tribunales competentes».

En cuanto a las críticas que se vierten sobre las consecuencias jurídicas de la norma, entiende el Abogado del Estado que igualmente son inconsistentes: «El entender que no existe obligación ninguna previa para el Estado de reparar las desigualdades que puedan producir los regímenes fiscales autonómicos ignora la posición de España en la UE y su fundamento y características constitucionales, así como el hecho de que las Comunidades Autónomas son parte del propio Estado y sus regímenes fiscales legítimos en su misma diversidad; sin entrar en la indudable oportunidad que tiene para el legislador el reparar situaciones previas de desigualdad, como justamente pretende la norma impugnada, que aquí cumple el mandato constitucional contenido en el art. 9.2 de la Constitución».

No habiendo, pues, ninguna otra vulneración de inconstitucionalidad, pues «la presunta lesión de la libertad de circulación, residencia y establecimiento no tiene la más mínima seriedad, ya que difícilmente puede haber tal lesión en una norma que establece derechos y no mandatos imperativos; y en cuanto a la solidaridad y la prohibición de privilegios, todas las muy genéricas afirmaciones del recurrente se dirigen en realidad contra la existencia de regímenes fiscales diferenciados en Navarra y en el País Vasco, cuestión enteramente ajena a este recurso de inconstitucionalidad», concluye el Abogado del Estado suplicando la desestimación del recurso.

5. Por providencia de fecha de 23 de abril de 2002, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 25 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad ha sido interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja contra la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre la base de la vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y no arbitrariedad, derechos de libertad de circulación, residencia y empresa, y principios de solidaridad y lealtad.

A juicio del recurrente, la disposición citada viola el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Alude, al efecto, a «la oscura y tosca técnica legislativa» seguida con la norma cuestionada «sobre todo cuando se enmarca en una ley que, como la 42/94, es ya de por sí acreedora a tal crítica en su conjunto». Indica, a este respecto, que «se convendrá en que de la simple lectura de la denominada Ley de acompañamiento a los Presupuestos no puede venirse fácilmente en conocimiento de lo que dispone pues tantas y complejas son las modificaciones parciales y remisiones de todo tipo que efectúa a leyes sectoriales a las que contagia, en consecuencia, de esa misma inseguridad jurídica».

Alega también la parte actora que la disposición impugnada es arbitraria y contraria al principio de igualdad (arts. 1.1, 9.2 y 3, 14, 31.1, 138.2, 139.1 y 2, y 149.1.1 CE). En primer lugar, porque desconoce la nacionalidad de los afectados (al no tratarse de una norma dirigida a los españoles o a los extranjeros), atendiendo únicamente a la no residencia en España (residentes en la Unión Europea que no lo sean en España), con lo cual se favorece a un colectivo (el de residentes en la Unión Europea) con exclusión de uno de ellos que se supone que para el Estado español debe ser el más importante (el de los residentes en España). En segundo lugar, porque se excluye a todos los extranjeros, aunque sean ciudadanos europeos, por el hecho de residir en España, penalizándose la libre opción por la residencia en España e incentivándose la residencia en el extranjero, al ser más atractivo invertir en España residiendo fuera que dentro. En tercer lugar, porque acomete una expansión de los derechos forales tributarios constitucionalmente imprevista, privando tanto a los riojanos como al resto de los españoles de acogerse a las compensaciones que establece.

Asimismo afirma el recurrente que la norma cuestionada viola las libertades de circulación, residencia y empresa (arts. 19 y 38 CE) porque estimula y favorece el traslado de la residencia al extranjero a los efectos de permitir a los sujetos acogerse a los beneficios fiscales que prevé.

Se invoca también la vulneración de los principios de solidaridad y lealtad (arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE), que exigen la armonización del sistema tributario foral con el estatal, con limitación de los privilegios tributarios, sobre todo aquéllos que reduzcan la presión fiscal global.

Finalmente, para la Comunidad Autónoma recurrente hay que tener presente que se está subvencionando por la Hacienda pública del Estado un beneficio fiscal establecido por una Administración autonómica, en el que el volumen de gasto comprometido por la Disposición adicional cuestionada no va a depender de una decisión del Estado, sino que viene predeterminada por la decisión de las Haciendas forales. Con ello se están expandiendo los efectos de la imposición foral más allá de sus límites competenciales, vinculándose la propia potestad presupuestaria del Estado a decisiones que le son ajenas.

No es esta, sin embargo, la opinión del Abogado del Estado, para quien la Comunidad Autónoma recurrente

carece de legitimación activa para interponer el presente recurso, al no tener la disposición adicional impugnada conexión alguna con el conjunto de facultades o competencias de esa Comunidad ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía. Por otra parte, pasando a la cuestión de fondo, afirma el Abogado del Estado que lo único que hace dicha disposición es suprimir una desigualdad preexistente, en perfecta compatibilidad con los fines y principios del Tratado de la Comunidad Económica Europea y del Tratado de la Unión Europea, así como con los mandatos del propio art. 13 CE. Por último, afirma, respecto de la supuesta lesión de la libertad de circulación, residencia y empresa, que «difícilmente puede haber tal lesión en una norma que establezca derechos y no mandatos imperativos» y señala, «en cuanto a la solidaridad y la prohibición de privilegios, [que] todas las muy genéricas afirmaciones del recurrente se dirigen en realidad contra la existencia de regímenes fiscales diferenciados en Navarra y en el País Vasco, cuestión enteramente ajena a este recurso de inconstitucionalidad».

2. Sobre la base de lo expuesto hay que precisar que la disposición adicional octava de la Ley objeto de debate, preceptúa, bajo el título de «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», lo 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 esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

El origen de la anterior disposición —que a la fecha de hoy aún no ha sido objeto de ningún desarrollo reglamentario— se encuentra en las Normas forales sobre incentivos fiscales a la inversión núms. 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 5 de julio, y 6/1988, de 14 de julio, de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente, dos de las cuales han sido anuladas por sendas Sentencias del Tribunal Supremo (la Norma foral 28/1988 por Sentencia de 22 de octubre de 1998 y la 8/1988 por Sentencia de 7 de febrero de 1998). Dichas disposiciones provocaron la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo («Diario Oficial de las Comunidades Europeas» 134/25, de 3 de junio) que puso de manifiesto la discriminación que dichos regímenes fiscales suponían en relación con el artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, declarándolos incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado: «dicho sistema fiscal, en lo que respecta a estas ayudas, es contrario a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado. En efecto, una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo al mismo tiempo su actividad en dicho Estado miembro, no podría beneficiarse de estas ayudas; del mismo modo, una sociedad española instalada en el País Vasco no podría ampliar sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas». Así, y conforme

al artículo 1 de dicha Decisión, no sólo se declaraban contrarias al Tratado CEE dichas medidas, sino que además se ordenaba a España «modificar el sistema fiscal» citado «con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993», de tal manera que «a partir de esa fecha, no se podrá conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hayan suprimido en su totalidad estas distorsiones».

Pues bien, aun cuando la Decisión comunitaria exigía al Estado español la modificación del sistema fiscal establecido en las normas antes citadas, aquél optó por incluir en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una disposición adicional (la octava), que procedía a equiparar en los territorios forales del País Vasco y Navarra, mediante la concesión de un «crédito fiscal», la tributación de las personas físicas o jurídicas no residentes en España respecto de la de los residentes en aquéllos. La razón de esta equiparación se debe a que, aun disfrutando dichos territorios forales de un régimen tributario propio, consecuencia de la disposición adicional primera de nuestra Carta Magna (y desarrollado en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), sin embargo, en materia de tributación de «no residentes» en España, la competencia para regularla era —en aquel entonces— exclusiva del Estado. Hoy, sin embargo, tras la reforma operada por las Leyes 38/1997, de 4 de agosto, y 19/1998, de 15 de junio, de modificación del concierto económico y del convenio económico, respectivamente, los no residentes que operen con establecimientos permanentes en esos territorios quedarán sometidos a la normativa foral y no a la común.

Por el motivo expuesto, las personas físicas o jurídicas no residentes en España que operaban en la Comunidad Autónoma del País Vasco se encontraban en una situación de desventaja respecto de aquellas otras personas o entidades que, operando igualmente en tal Comunidad, tenían acceso a una amplia gama de beneficios fiscales como consecuencia de su condición de residentes forales, al serles de aplicación la normativa concertada foral y no la normativa estatal común. Según esto, los efectos de la disposición adicional impugnada son de exclusiva aplicación a los sujetos citados —no residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra— pero no a aquellas otras personas o entidades que, aun operando en dichas Comunidades, están establecidas en cualquier otra parte de España. Esto es, para que un sujeto se convierta en acreedor de la «ayuda» contemplada en la norma cuestionada en el presente recurso, es necesaria la concurrencia de una serie de requisitos: a) Que se trate de un no residente en España que sea residente en la Unión Europea; b) que opere en el País Vasco o Navarra; y c) que no le sea de aplicación la legislación tributaria de la Comunidad Autónoma o Foral, sino la del Estado. Por tanto, esta ayuda no es aplicable: 1) a los no residentes en España que operen en territorio común, los cuales quedan bajo el ámbito de aplicación de la normativa general del Estado en materia de tributación de no residentes (antes, las Leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto de sociedades, IRPF e IS; hoy en día, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de no residentes); 2) a los residentes en el País Vasco o Navarra que operen en dichos territorios forales, los cuales quedan sometidos a su propia normativa tributaria; 3) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco y Navarra y que les sea de aplicación



la normativa foral, siendo para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa autónoma (como ocurre, por ejemplo, con los que operan exclusivamente en el País Vasco o Navarra); 4) a los residentes en territorio común que no operen en el País Vasco o Navarra, a quienes se aplica la norma común y, en su caso, las especialidades propias de cada Comunidad Autónoma; y 5) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco o Navarra, pero que no les sea de aplicación la normativa foral sino la común, por ser para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa común (como ocurre, por ejemplo, con algunos de los que operan tanto en territorio común como en territorio foral).

Pues bien, de los supuestos relacionados sólo interesa el quinto, a los efectos de este proceso constitucional, según se indica a continuación. Y ello porque la primera situación es ajena al presente recurso, so pena de entrar a examinar la diferencia de trato que la disposición impugnada dispensa a los no residentes según desarrollen su actividad en el País Vasco o Navarra, o en el resto del territorio nacional, lo que no configura el objeto de este proceso. La segunda y tercera se justifican precisamente por la aplicación de las normas forales y, en concreto, de los beneficios fiscales que prevén, a los que se asemeja la ayuda contemplada en la Disposición adicional octava de la Ley aquí impugnada. La cuarta se legitima, en principio, en el hecho de que cada sujeto queda sometido a la legislación del territorio donde desarrolla su actividad, donde opera. Es, entonces, en la quinta situación expuesta donde nos encontramos ante un supuesto en el que, tratándose en todo caso de sujetos que operan en el País Vasco o Navarra, unos, los residentes en esos territorios o los que, siendo residentes en territorio común operan exclusivamente en territorio foral, gozan de una serie de beneficios fiscales aplicables al ejercicio de su actividad; otros, los no residentes en España, disfrutan de lo que podríamos denominar una «medida de efecto equivalente», a saber, la ayuda o subvención fiscal, directamente proporcional al beneficio fiscal no disfrutado por su condición de no residentes; y, finalmente, otros, por ser residentes en territorio común, y aun operando igualmente en los territorios forales, ni tienen derecho al beneficio fiscal foral ni son acreedores a la subvención estatal.

Ahora bien, no corresponde a este Tribunal analizar en el presente recurso de inconstitucionalidad ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente y relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso *per saltum* contra las normas forales citadas. El objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye única y exclusivamente el análisis de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994 y a ella se va a contraer nuestro estudio, teniendo en cuenta dos circunstancias: de un lado, que, aun cuando la norma impugnada sea consecuencia de la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo que, a su vez, tiene su origen en las Normas dictadas por las Diputaciones Forales vascas en el año 1988, sin embargo, sus efectos no se limitan únicamente a corregir la disfunción creada en el mercado comunitario por aquéllas, pues, dada su redacción, se aplica a cualquier otra norma foral, vasca o navarra, que establezca un beneficio fiscal no aplicable a los no residentes comunitarios que operan en estos territorios; y de otra parte, 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, eso sí, 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.

3. Antes de enjuiciar el fondo de las cuestiones objeto de este proceso constitucional debemos dar respuesta a la objeción de procedibilidad formulada por el Abogado del Estado, relativa a la falta de interés de la Comunidad Autónoma recurrente para interponer el presente recurso de inconstitucionalidad. Se fundamenta el Abogado del Estado en que, a su juicio, no guarda el recurso ninguna conexión con las competencias de la Comunidad ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía, por impugnarse una norma que concierne a los regímenes fiscales de Navarra y el País Vasco y a determinados derechos que se reconocen a residentes en la Unión Europea que operen en dichas Comunidades, tanto más cuanto simplemente se alegan presuntas vulneraciones del orden constitucional general, que afectarían por igual a todas las Comunidades Autónomas (fraude o deslealtad constitucional), y vulneraciones del principio de igualdad y de interdicción del arbitrariedad que no tienen relación, tal y como están formuladas, con los presupuestos de la autonomía.

Pues bien, aunque es cierto que hemos venido entendiendo la legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer un recurso de inconstitucionalidad [conforme a los arts. 162.1 a) CE y 32.2 LOTC] como referida a las normas que afecten a dichas Comunidades «en el ámbito derivado de las facultades correspondientes a sus intereses peculiares» (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, y, en igual sentido, la STC 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 2), también lo es que dicha legitimación ha sido entendida «en los mismos términos y con la misma amplitud» que la del resto de los sujetos contemplados en los anteriores artículos, al haberles sido reconocida a cada uno de ellos «no en atención a su interés, sino en virtud de la alta cualificación política que se infiere de su respectivo cometido constitucional» (SSTC 5/1981, de 13 de febrero, FJ 3; 180/2000, de 19 de junio, FJ 2.a; y 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 2). Estos artículos las habilitan, entonces, 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 menoscabadas —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 base de su propio ámbito de autonomía, ora por atribuirles determinadas facultades, ora por imponerles ciertos mandatos (SSTC 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 1, y 62/1990, de 30 de marzo, 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 (STC 84/1982, de 25 de diciembre, FFJJ 1 y 2; y 62/1990, de 30 de marzo, FJ 2). No hay que olvidar que cuando una Comunidad Autónoma impugna una Ley está «poniendo de manifiesto la existencia de un interés público objetivo en que el Tribunal Constitucional desarrolle su función de garantizar la supremacía de la Constitución mediante el enjuiciamiento de la ley impugnada» [STC 86/1982, de 23 de diciembre, FJ 2, citada,

al efecto, por la STC 180/2000, de 19 de junio, FJ 2 a)].

Conforme a la anterior doctrina, y como dijimos, por ejemplo, en la STC 84/1982, de 23 de diciembre, basta partir de la atribución de una competencia exclusiva (en aquel caso, sobre régimen local a favor de la Generalidad, dado el tenor del art. 9.8 del Estatuto de Autonomía de Cataluña), como es la prevista en el art. 8.1.2 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 contemplada en el art. 9.1.2, sobre «la ordenación y planificación de la actividad económica regional», para encontrar una base suficientemente legitimadora de los órganos de la Comunidad Autónoma de La Rioja a fines de impugnación de un precepto legal referido a la «política económica nacional», que incide en el propio ámbito de su autonomía.

Es oportuno señalar que cuando la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas —en sus arts. 137 y 156— autonomía para la gestión de sus respectivos intereses lo hace tanto en el sentido de reconocerles la autonomía política como la financiera. La primera, es un «principio que preside la organización territorial del Estado» (SSTC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8, y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7) y, por consiguiente, «uno de los pilares básicos del ordenamiento constitucional» (SSTC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4) que «exige que se dote a cada ente de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo» (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, con cita de la STC 4/1981, de 2 de febrero). Su autonomía política y, en consecuencia, su capacidad de autogobierno se manifiesta, entonces, «en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia» (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7), lo que conduce a entender que esa autonomía para «la gestión de sus respectivos intereses» ofrece una vertiente económica importantísima ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental o programático (STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1.b), la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8). Por su parte, la autonomía financiera (reconocida también para la Comunidad Autónoma de La Rioja en el art. 32 EAR), como instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, conforme a lo dispuesto en los artículos 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE (SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 4, y las por ella citadas; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).

Según lo expuesto, no es admisible la objeción de procedibilidad alegada por el Abogado del Estado, por cuanto no cabe duda del interés legítimo que sobre los efectos de la norma impugnada tiene la Comunidad Autónoma recurrente, pues su aplicación produce el efecto (el llamado «efecto frontera») de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, con lo cual se está incidiendo directa e inequívocamente en su autonomía financiera y, en conse-

cuencia, en «su propio ámbito de autonomía» (ATC 155/1998, de 30 de junio, FJ 2).

4. En el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad se alega la vulneración por la Disposición adicional impugnada de varios preceptos de nuestra Constitución. Ahora bien, lo cierto es que nuestro análisis se debe limitar a contrastar la norma con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), igualdad (arts. 14 y 31.1 CE) y libertad de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19, 38 y 139 CE), pues las vulneraciones relativas a los principios de solidaridad y de lealtad constitucional —como correctamente apunta el Abogado del Estado— se dirigen en realidad contra los regímenes forales de convenio y concierto, ajenos a la problemática constitucional que aquí se plantea, lo que los excluye de cualquier pronunciamiento por parte de este Tribunal. Basta recordar en este sentido que, conforme a nuestra doctrina, la impugnación de las normas debe ir acompañada de la preceptiva fundamentación y precisión que permitan al Abogado del Estado, al que asiste, como parte recurrida, el derecho de defensa, así como a este Tribunal, que ha de pronunciar la Sentencia, conocer las razones por las que los recurrentes entienden que las disposiciones impugnadas transgreden el orden constitucional (SSTC 118/1996, de 27 de junio, FJ 2; y 118/1998, de 4 de junio, FJ 4). En particular, es claro 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 aquéllas.

5. Hechas las aclaraciones que preceden, imputa la Comunidad Autónoma recurrente, en primer lugar, a la transcrita disposición adicional octava, objeto del presente recurso, la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE

Sobre este particular se hace necesario recordar nuestra doctrina con relación al principio de seguridad jurídica, conforme a la cual este principio implica la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio (SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 7; y 235/2000, de 5 de octubre, FJ 8, así como las que en una y otra se citan). Es decir, la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando «la claridad y no la confusión normativa» (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15).

Según lo que antecede, no es difícil concluir que el precepto cuestionado se puede interpretar «de modo natural y no forzado, y sin afectación de la seguridad



jurídica» (SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4; y 74/2000, de 16 de marzo, FJ 3), como una norma que compensa a los no residentes en España que lo son en la Unión Europea y que operan en los territorios forales del País Vasco y Navarra por los beneficios fiscales que no pueden disfrutar en éstos como consecuencia del reparto de competencias que en materia de tributación de no residentes derivaba, entonces, de las Leyes de Concierto y Convenio firmadas entre el Estado y las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, respectivamente. Ciertamente, la norma no sólo es clara y precisa en sus efectos y destinatarios, sino que en momento alguno induce a confusión de ningún tipo ni genera duda de ninguna clase, como lo pone de manifiesto el hecho de que la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente no haya tenido problema alguno en determinar quiénes son sus destinatarios y cuáles sus consecuencias jurídicas. Es más, la propia parte recurrente no sólo delimita perfectamente el ámbito de los destinatarios sino que además reconoce en sus alegaciones que la determinación del beneficio fiscal cuestionado «consiste en una simple resta entre las cuotas efectivamente pagadas al Estado e hipotéticamente debidas a las Haciendas forales para determinar si existe un exceso a favor del contribuyente que constituirá el monto de la devolución a que tiene derecho y que le satisfará la Hacienda pública estatal, no la foral», con lo cual la falta de dificultad en la concreción de los destinatarios de la norma, de un lado, y la sencillez del cálculo del monto del beneficio tributario, de otra parte, chocan frontalmente con la incertidumbre que se le pretende imputar. Es, pues, una norma clara que ni incide en la vertiente objetiva —certeza— ni en la subjetiva —previsibilidad— del principio de seguridad jurídica (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FFJJ 9 a 11) y, por tanto, no es contraria a las exigencias del principio en cuestión pues «aparece redactada con la suficiente claridad como para eliminar cualquier sombra de incertidumbre acerca de su contenido y alcance» (STC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 8).

Por otra parte, tampoco el hecho de que se remita a un futuro desarrollo reglamentario ataca dicho principio, por cuanto tal remisión es puramente procedimental, a saber, en la forma de solicitar el «crédito fiscal» derivado de la aplicación de la disposición impugnada a los no residentes en España que desarrollan actividades económicas en los territorios forales citados. No hay que olvidar que el principio de reserva de ley —y, en concreto, el operante en la materia tributaria por obra del art. 31.3 CE— no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, es decir, de una intervención auxiliar o complementaria del reglamento (por todas, SSTC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 5, y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 14), tanto más si esas remisiones afectan a aspectos meramente adjetivos o procedimentales del tributo, que no sustantivos. En conclusión, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, en términos de certeza, previsibilidad e intereses tutelados, ningún reproche se le puede hacer a la disposición adicional impugnada.

6. El siguiente vicio que se atribuye a la norma impugnada es el de su arbitrariedad (art. 9.3 CE) tanto en la fijación de sus destinatarios, «elemento subjetivo», que no se refiere a los españoles o a los extranjeros, sino a los no residentes en España, como en la determinación de su «elemento objetivo», que elimina la territorialidad para el ordenamiento tributario estatal, confundiendo con la del ordenamiento tributario foral, como, igualmente, en la determinación de su «elemento formal», por acometer una expansión de los derechos

forales tributarios constitucionalmente imprevista, o en su «consecuencia jurídica», al depender la decisión del gasto comprometido por el Estado de una previa fijación de los incentivos fiscales por los órganos hacendísticos autonómicos.

Pues bien, sobre este particular es obligado señalar que la función de legislar no equivale a una simple ejecución de los preceptos constitucionales, pues, sin perjuicio de la obligación de cumplir los mandatos que la Constitución impone, el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria. Consiguientemente, si el Poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento no ha de confundirse lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia, creadores de desigualdad o de distorsión en los efectos legales, ya en lo técnico legislativo, ya en situaciones personales que se crean o estimen permanentes (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4). Ahora bien, estando el poder legislativo sujeto a la Constitución, es misión de este Tribunal velar para que se mantenga esa sujeción, que no es más que una específica forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente. Ese control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas. El cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de ese control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad, según han advertido ya algunas de nuestras Sentencias. Así, al examinar un precepto legal impugnado desde ese punto de vista el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias (SSTC 116/1999, de 17 de junio, FJ 14; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 8, y las citadas por ambas).

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión Europea) y, en consecuencia, no se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva no puede calificársela de arbitraria, aunque pueda discreparse de la concreta solución adoptada. Ahora bien, distinto es si además establece una discriminación injustificada, aspecto este cuyo análisis se efectuará al contrastar la norma con el principio constitucional de igualdad, también invocado por la Comunidad Autónoma recurrente.

7. Salvada, en principio, la posible arbitrariedad de la disposición legal impugnada desde el punto de vista de la finalidad perseguida, resta por concretar si, no obstante poseedora de una finalidad constitucionalmente legítima, introduce alguna clase de desigualdad lesiva de la garantía de la igualdad prevista en el Texto constitucional, bien de forma genérica en el artículo 14 CE, bien en cualquiera de sus manifestaciones específicas, a saber, y en lo que al presente supuesto respecta, desde el punto de vista estrictamente tributario (art. 31.1 CE), desde la óptica de la libertad de empresa (art. 38 CE)



o, finalmente, desde la perspectiva de la libertad de residencia y circulación (art. 139 CE).

En este sentido, sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho —igualdad en la ley— existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que 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 así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2). En consecuencia, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4).

Por otra parte, también hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26

de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La expresión «todos» absorbe el deber de 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, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí estamos facultados para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Por este motivo, la exención o la bonificación —privilegio de su titular— como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando 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), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

8. Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma» (STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5). Así, y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por la norma impugnada a aquéllos que operan en los territorios del País Vasco y Navarra, conforme a su condición de residentes o no residentes

en España, hay que decir, en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes —residentes en la UE— y no así a los restantes sujetos que igualmente operan en aquellos territorios, bien siendo residentes en territorio común, bien siéndolo en territorio foral. Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas. Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que «operan» económicamente en los territorios forales citados, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan al mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España siéndolo en un país miembro de la Unión Europea. En suma, estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida.

A tal fin es necesario partir diciendo que no cabe duda de que, en principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador —la condición de no residente en España— podría justificar en otras circunstancias el trato dispar, dado que históricamente razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras han venido justificando el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensaban a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia Ley general tributaria, en su art. 21, establece como uno de los criterios de vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. Y de la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (renta de personas físicas, sociedades, sucesiones y donaciones, patrimonio y, hoy también, renta de no residentes), no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas —físicas o jurídicas— no residentes en España (la Ley 41/1998). Igualmente, los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición en materia de los impuestos sobre la renta, siguiendo el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, acogen precisamente la cualidad de residente como el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes.

Así las cosas, es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes. Ahora bien, lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española

propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6).

Pues bien, a diferencia de otras medidas tributarias localizadas en una parte del territorio nacional (por ejemplo, las previstas para Ceuta y Melilla, consecuencia del infradesarrollo regional, o para Canarias, resultado de su insularidad), la ayuda ahora analizada 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—, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello 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 —como se ha dicho— 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, de sus consecuencias tributarias en este caso, 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.

9. Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando *prima facie* parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo —el de los residentes en España— es necesario distinguir, a su vez, entre aquéllos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común). Y ello porque, si bien la exclusión que la norma impugnada hace en su aplicación respecto de los primeros se justifica, precisamente, en la existencia de los beneficios fiscales forales, superando con ello el juicio de razonabilidad, sin embargo, la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal —lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado— mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.

Por otra parte, las mismas consecuencias derivadas de la disposición adicional 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. Ciertamente, al ser el crédito fiscal analizado equivalente al beneficio fiscal foral no disfrutado como consecuencia de la aplicación de la normativa común, es decir, siendo la ayuda estatal prevista en la Ley 42/1994 directamente proporcional al beneficio fiscal foral no aplicable al no residente, entonces, la ayuda estatal se concreta en magnitudes tales como las que a continuación se indican.

En primer lugar, y respecto de los no residentes que operen en el territorio de la Comunidad foral navarra,



tendrían derecho a una serie de ayudas equivalentes a una reducción de la base imponible del IS o del IRPF de entre el 45 y el 60 por 100 del importe que del beneficio contable se destinase a una «reserva especial para inversiones», o a una bonificación de entre el 50 y el 95 por 100 en la cuota de los citados tributos a las «entidades de nueva creación»; beneficios todos ellos previstos en las Leyes Forales 12/1993, de 15 de noviembre, de apoyo a la inversión y a la actividad económica y otras medidas tributarias; 24/1996, de 30 de diciembre, del impuesto sobre sociedades; y 22/1998, de 30 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Debe señalarse, no obstante, que los de la Ley Foral 24/1996, fueron, primero, derogados por la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, a partir del día 1 de enero de 2001, y después declarados contrarios al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001. En segundo lugar, y respecto de los no residentes que operen en los territorios de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava o Vizcaya tendrían derecho a ayudas estatales equivalentes, por ejemplo, a una deducción en la cuota del IS o del IRPF de entre el 20 y el 45 por 100 de las inversiones efectuadas; a la libertad de amortización de los bienes adquiridos; a la exención total en el IS durante 10 años o a una bonificación del 25 al 99 por 100 de la base imponible por las inversiones en activos fijos materiales, para las sociedades de nueva creación; a reducciones en la base imponible del IS o del IRPF de entre el 40 y el 50 por 100 de las cantidades destinadas a una «reserva especial para inversiones productivas», así como a bonificaciones del 95 por 100 en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, respecto de los actos y contratos relacionados con las inversiones citadas. Estos beneficios son fruto: a) En Guipúzcoa, de las Normas Forales 6/1988, de 14 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 11/1993, de 26 de junio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 16 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 7/1996, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; b) en Álava, de las normas forales 2/1988, de 18 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 18/1993, de 5 de julio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 8/1995, de 8 de marzo, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 24/1996, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; y c) en Vizcaya, de las Normas Forales 8/1988, de 5 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 5/1993, de 4 de julio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 24 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 3/1996, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades. Ahora bien, los beneficios fiscales previstos en las respectivas Normas Forales reguladoras del IS han sido, primero, anulados por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 —recurso núm. 3753/96— y de 7 de octubre de 1999 —recurso núm. 3747/96—, después, derogadas por las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, respectivamente, para finalmente ser declaradas contrarias al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001.

En suma, la relación de beneficios expuestos patenta que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes —el de determinados no residentes en España— ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional —de todos— de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad,

no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un «sistema tributario justo».

10. El hecho de que la norma impugnada pretendiese dar cumplimiento a un mandato de la Comisión Europea no evita, sin embargo, la lesión del art. 31.1 CE, pues si así era, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, ello no implica necesariamente que el medio utilizado para alcanzar el fin sea adecuado al mismo, en sentido de razonable y proporcionado. En este sentido, siendo cierto que la norma impugnada está dotada de una finalidad razonable desde el punto de vista constitucional, sin embargo, también lo es que el medio utilizado para alcanzar tal fin es inadecuado. En efecto, conforme a nuestra doctrina, la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto constitucional rige también para la ejecución del Derecho comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, FJ 2; 64/1991, de 22 de mayo, FJ 4; 76/1991, de 11 de abril, FJ 3; 115/1991, de 23 de mayo, FJ 1; 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 9; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1; 117/1992, de 16 de septiembre, FJ 2; 80/1993, de 8 de marzo, FJ 3; 141/1993, de 22 de abril, FJ 2; 112/1995, de 6 de julio, FJ 4; 146/1996, de 19 de septiembre, FJ 2; 148/1998, de 2 de julio, FJ 8; y 21/1999, de 25 de febrero, FJ 1). En definitiva, no sólo «la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno, puesto que “no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario” (STC 236/1991, FJ 9)» (STC 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1), sino que «esa responsabilidad *ad extra* de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir *ad intra*, sobre las Administraciones públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda» (STC 148/1998, de 2 de julio, FJ 8). Es más, las dificultades que pudieran existir en la ejecución de la normativa comunitaria, de existir, «no pueden ser alegadas para eludir competencias que constitucionalmente corresponden a una Comunidad Autónoma» (STC 188/2001, de 20 de septiembre, FJ 11).

Así las cosas, el cumplimiento de la exigencia de la Comisión Europea implicaba que la Comunidad Autónoma afectada modificase su normativa en los términos exigidos por la Comunidad Europea, por ser esa Administración territorial la que había introducido en su normativa foral los beneficios fiscales declarados contrarios al mercado común y por ser esa Comunidad la única habilitada para suprimir o modificar tales beneficios. Basta con avanzar unos años en el tiempo para comprobar cómo han sido las propias Comunidades del País Vasco y Navarra las que han procedido a derogar (mediante la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, en Navarra; y las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente) beneficios fiscales aprobados durante el año 1996 en las normas forales reguladoras del impuesto sobre sociedades, además del hecho de las nuevas Decisiones de la Comisión Europea, de fecha 11 de julio de 2001, que los declaraba contrarios al mercado común, exigiendo al Estado español, esta vez, no su modificación, sino su supresión.



11. Tampoco supera la norma impugnada el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE). En efecto, con relación a la libertad de empresa hay que recordar que el art. 38 del Texto constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los artículos 128 y 131 CE (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3.b), viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 15). Ahora bien, también hay que ponerlo en relación con el art. 139.2 CE, pues toda medida que impida o fomente el traslado de empresas incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce..., entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Cabe, por consiguiente, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional, se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas o se desvirtúen artificialmente con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes» (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Nuestro Texto constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un

adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante campo competencial de las Comunidades Autónomas. Ello otorga a nuestro ordenamiento, además, una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 3). En todo caso, nuestra Constitución configura un modelo de Estado donde a los órganos centrales del Estado les corresponde, en una serie de materias, la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación a todo el Estado (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 3), como se deduce tanto del Preámbulo —que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»— como de una interpretación conjunta de los arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1 y 157.2 CE. En efecto, en múltiples ocasiones hemos afirmado que en Estados como el nuestro, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 11/1984, de 2 de febrero, FJ 5; y 24/1986, de 14 de febrero, FJ 4). Y, asimismo, hemos inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2), término éste, el de «mercado», que equivale a «mercado nacional» o «mercado español», esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el art. 139.2 CE (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2; 86/1984, de 27 de julio, FJ 3; y 87/1985, de 16 de julio, FJ 6). Dicho límite o, una vez más, garantía de la «unidad de mercado» en el territorio nacional, no impide toda normación que, de una manera u otra pueda afectar a la libertad de circulación, sino la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3), en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

Al Estado se le atribuye por la Constitución, entonces, el papel de garante de la unidad, pues la diversidad viene dada por la estructura territorial compleja, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2) y, en concreto, el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica que exige la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general a todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1). La unicidad del orden económico nacional es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materias económicas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre

aquella misma materia (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6).

Ahora bien, en principio, 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 cuando, antes al contrario, la unidad del orden económico implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5). Así se deriva del Texto constitucional y así lo exige la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en cuyo artículo 2.1 b) se atribuye al Estado «la garantía del equilibrio económico, a través de una política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución», a cuyo fin, se le encarga «adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa» (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3). En consecuencia, la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente (art. 139.2 CE), y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (arts. 139.1 y 149.1.1 CE), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).

12. Conforme a lo dicho, la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan 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 esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, «es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos» (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4). No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre competencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justifi-

cación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas.

13. Como consecuencia de los razonamientos que se exponen en los fundamentos jurídicos anteriores, y sin necesidad de examinar otras alegaciones del recurso, procede declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Dada en Madrid, a veinticinco de abril de dos mil dos.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Tomás S. Vives Antón.—Pablo García Manzano.—Pablo Cachón Villar.—Fernando Garrido Falla.—Vicente Conde Martín e Hijos.—Guillermo Jiménez Sánchez.—María Emilia Casas Baamonde.—Javier Delgado Barrio.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Elisa Pérez Vera.—Eugeni Gay Montalvo.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formulan el Magistrado don Tomás S. Vives Antón y la Magistrada doña María Emilia Casas Baamonde respecto de la Sentencia recaída en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1135/95, al que se adhieren el Magistrado don Pablo García Manzano y la Magistrada doña Elisa Pérez Vera*

Con el mayor respeto hacia la decisión expresada en la Sentencia, pero también con la mayor firmeza, debemos expresar nuestra discrepancia con el fallo y con la argumentación conducente al mismo expuesta a partir de su fundamento jurídico 8. Las razones de nuestro absoluto disenso, que reiteradamente expusimos en el Pleno desafortunadamente sin éxito, parten del exceso de jurisdicción en que, en nuestra opinión, incurre la Sentencia al someter a enjuiciamiento disposiciones no impugnadas: las normas tributarias de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra sobre las que se construye el supuesto normativo de la disposición de la Ley estatal impugnada, pero que no lo han sido en este proceso constitucional. La fundamentación de la Sentencia radica en la desigualdad que, a su juicio, provoca la disposición estatal impugnada entre residentes en España, según esa residencia tenga lugar en el País Vasco y Navarra o fuera del País Vasco y Navarra, a la que, sin embargo, no atiende la norma estatal objeto de este recurso de inconstitucionalidad, que se dirige a conceder incentivos fiscales o subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español con la finalidad de corregir las distorsiones con respecto al art. 52 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (nuevo art. 43) puestas de manifiesto por la Decisión de la Comisión 93/337 CEE, de 10 de mayo («Diario Oficial de las Comunidades Europeas» L. 134/25). Incurre, pues, en una *mutatio elenchi* que hace que la argumentación gire en el vacío y exceda de lo que nues-

tra cognición limitada en este proceso permite, como en detalle se analiza a continuación.

1. La Sentencia afirma, en su fundamento jurídico 2, que «no corresponde a este Tribunal analizar en el presente recurso de inconstitucionalidad ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente y relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso *per saltum* contra las normas forales citadas. El objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye única y exclusivamente el análisis de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994 y a ella se va a contraer nuestro estudio...». Insiste en el citado fundamento jurídico en la necesidad de tener «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». Reitera en el fundamento jurídico 4 que «los regímenes forales del Convenio y Concierto» son «ajenos a la problemática constitucional que aquí se plantea» y que la declaración de inconstitucionalidad no puede derivar 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 aquéllas».

No es así, sin embargo, y la Sentencia se adentra, desviadamente, en ese recurso *per saltum* que dice querer evitar, imputando a la disposición estatal impugnada vicios que no le corresponden. La ilicitud constitucional que la Sentencia aprecia en la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, se alcanza tras efectuar su contraste con los arts. 14 y 31.1 CE a través de un juicio de igualdad que, además de confundir las diferenciaciones de índole subjetiva y objetiva y mezclar su canon propio con los complementarios de justificación objetiva y razonable de la diferencia y de proporcionalidad, se realiza sobre situaciones que se traen a la comparación sin estar contempladas en la norma estatal impugnada, sino, según reconoce la propia Sentencia, «en el análisis de sus consecuencias, 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» (FJ 8).

Sin necesidad de exponer la reiterada jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad, que puede considerarse sintetizada en el fundamento jurídico 10 de la STC 181/2000, de 29 de junio, el enjuiciamiento de la ley desde las exigencias constitucionales del principio de igualdad se proyecta sobre su contenido normativo y no sobre las consecuencias imaginables y aplicaciones posibles que de la ley puedan derivar o efectuarse. A lo que ha de añadirse que el juicio de igualdad no es posible cuando la desigualdad está prevista en la propia Constitución.

Juzgando la ley desde sus consecuencias posibles, la Sentencia compara a los residentes en España no sometidos a los sistemas tributarios vasco y navarro con los residentes sometidos a esos sistemas (no contemplados en la disposición adicional octava de la Ley 42/1994) y no, como hubiera debido atendiendo al mandato normativo de la citada disposición impugnada, a los residentes en España con los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, que son los estrictamente afectados por la regulación estatal recurrida.

El proceso resulta de este modo desviado de su objeto, o, por decirlo con los términos de nuestra doctrina, el término de comparación elegido resulta arbitrario o caprichoso.

La Sentencia sostiene, en su fundamento jurídico 8, que «nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes —residentes en la Unión Europea— y no así a los restantes sujetos que igualmente operan en aquellos territorios, bien residiendo en territorio común, bien siéndolo en territorio foral»; y advierte que, aún cuando pudiera parecer que trata de forma igual «a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco o Navarra», se hace «necesario distinguir... entre aquéllos a los que se le aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en los territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común)» (FJ 7). Para concluir en que la falta de acceso de estos segundos a los incentivos fiscales y subvenciones contempladas en la disposición legal impugnada «se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales» (FJ 9).

Pues bien, ni tal disfunción está considerada en la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, ni ésta produce el efecto de aplicar a los residentes en España, no residentes en el País Vasco o Navarra, la normativa común y el no disfrute de los beneficios fiscales forales, consecuencias que, obviamente, surgen de otras disposiciones, no impugnadas.

Tan decisivas son las normas tributarias emanadas de la Comunidad Foral de Navarra y de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya en la construcción de la Sentencia que parte de su argumentación se destina a su exposición, concluyendo que son tales beneficios fiscales forales los que «patentizan» la «situación de absoluto privilegio fiscal» (FJ 9) que la norma estatal concede a los no residentes en España; «situación de absoluto privilegio fiscal» que, al no extenderse a todos los residentes en España, determina, según la Sentencia, la inconstitucionalidad de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994.

Con lo que se acaba afirmando que la norma impugnada sólo sería constitucional: a) Si generalizase a toda España el régimen fiscal del País Vasco y Navarra, lo que no es sino un puro sinsentido; o b) si introdujese modificaciones en tal régimen, cosa que, en el marco de la Constitución española de 1978, el Estado unilateralmente no puede hacer; o c) si, por último, no pusiera remedio a la infracción del Derecho comunitario que, como la Sentencia reconoce, trata, en efecto de remediar.

2. La argumentación de la Sentencia incurre en contradicciones insalvables. Entiende 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» (FJ 6); antes bien, es «poseedora de una finalidad constitucionalmente legítima» (FJ 7); de una «finalidad razonable desde el punto de vista constitucional» (FJ 10); para después negarlo: «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—, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello 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» (FJ 8); está desprovista de «una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad, igualdad)» (FJ 9), pues «el medio utilizado para alcanzar tal fin es inadecuado» (FJ 10); «limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime...» (FJ 12).

En modo alguno podemos compartir el tortuoso camino argumental seguido, ni la conclusión alcanzada, la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal a la que, no se sabe si por omisión o *ex silentio*, pues no se dice en el fallo, se imputa no extender los beneficios fiscales forales a todos los residentes en España que operen en la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra, concediéndolos únicamente a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España.

3. De haberse efectuado el juicio de igualdad en los términos exigidos por nuestra Constitución, tal y como se ha concretado por nuestra doctrina, la diferencia de trato establecida por el legislador entre residentes en la Unión Europea, dentro y fuera de España, de acomodarse al canon de aquel juicio, se justificaría tanto «en el marco de la normativa comunitaria» en el que expresamente opera, como en la propia condición elegida por la norma, la de residente en España o fuera de España. Desde la perspectiva de aquélla, es sabido que la titularidad del derecho de establecimiento de que disfrutaban los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro comprende «el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades... en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales...» (art. 43 TCE, antiguo art. 52 TCE).

Por su parte, la cualidad o condición de no residente en España, como la propia Sentencia reconoce, puede justificar el trato dispar del legislador al constituir un criterio relevante para los ordenamientos tributarios a efectos de determinar el sometimiento de los perceptores de renta o titulares de patrimonios al poder tributario y diferenciar los gravámenes aplicables, además de constituir el criterio de distribución de la materia imponible entre Estados y entre el Estado y el País Vasco y Navarra, según las Leyes del Concierto y el Convenio (FJ 8).

Aquí debía haber concluido, por tanto, nuestro control de constitucionalidad, con la consiguiente declaración de la constitucionalidad de la norma impugnada, habida cuenta de que el criterio de la residencia fundamenta el diferente trato fiscal dispensado a los no residentes respecto de los residentes en España con causa, además de en las exigencias de cumplimiento del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en las de nuestro sistema constitucional (disposición adicional primera CE) y estatutario de reparto competencial en materia tributaria, que comprende los regímenes tributarios concertados entre el Estado y el País Vasco (art. 41 EAPV y Ley 12/1981, de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ulteriormente modificada) y entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 45 LORAFNA y Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también modificada después). La disposición adicional octava de la Ley 42/1994 opera así en función de un elemento objetivo y rigurosamente neutro, que explica la diferencia de trato sin que se constate la presencia de factores injustificados de diferenciación entre colectivos diversos.

Sin embargo, la Sentencia considera que el criterio de la residencia sería relevante «en otras circunstancias»,

pero no en el caso de una disposición legal a la que acusa de «localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible...» (FJ 8). Frente a esa conclusión de la Sentencia, cabe destacar que, como acabamos de decir, la norma estatal se limita a igualar a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España con los residentes en el País Vasco o Navarra, de modo que la desigualdad que la Sentencia imputa a la Ley estatal no está en ella, sino haciéndola derivar del Ordenamiento de las Comunidades Autónomas al que la normativa europea remite, que está previsto en nuestra Constitución y que no puede ser enjuiciado en este proceso.

4. Tampoco se nos alcanza razón alguna que justifique la excepción —un nuevo exceso— a nuestra doctrina de que no nos corresponde analizar la ejecución del Derecho comunitario, o la adecuación de nuestro ordenamiento a aquél, y que «la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el texto Constitucional rige también para la ejecución del Derecho Comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, FJ 2; 64/1991, de 22 de mayo, FJ 4; 76/1991, de 11 de abril, FJ 3; 115/1991, de 23 de mayo, FJ 1; 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 9; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1; 117/1992, de 16 de septiembre, FJ 2; 80/1993, de 8 de marzo, FJ 3; 141/1993, de 22 de abril, FJ 2; 112/1995, de 6 de julio, FJ 4; 146/1996, de 19 de septiembre, FJ 2; 148/1998, de 2 de julio, FJ 8; y 21/1999, de 25 de febrero, FJ 1)» (FJ 10); doctrina que recoge, pero de nuevo no aplica, la Sentencia.

La Sentencia se pronuncia sobre la ejecución de la Decisión de la Comisión Europea, indicando que su correcto cumplimiento habría exigido modificar y suprimir los beneficios fiscales forales y no la aprobación de la disposición estatal impugnada.

Así dice 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. Basta con avanzar unos años en el tiempo para comprobar como han sido las propias Comunidades del País Vasco y Navarra las que han procedido a derogar (mediante la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, en Navarra; y las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente) beneficios fiscales aprobados durante el año 1996 en las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, además del hecho de las nuevas Decisiones de la Comisión Europea, de fecha 11 de julio de 2001, que los declaraba contrarios al mercado común, exigiendo al Estado español, esta vez, no su modificación, sino su supresión» (FJ 10). La Sentencia de la que disintimos había afirmado más arriba que «aun cuando la Decisión comunitaria exigía al Estado español la modificación del sistema fiscal establecido en las normas antes citadas, aquél optó por incluir en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una disposición adicional (la octava), que procedía a equiparar en los territorios forales del País Vasco y Navarra, mediante la concesión de un "crédito fiscal", la tributación de

las personas físicas o jurídicas no residentes en España respecto de la de los residentes en aquéllos. La razón de esta equiparación se debe a que, aun disfrutando dichos territorios forales de un régimen tributario propio, consecuencia de la disposición adicional primera de nuestra Carta Magna (y desarrollado en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), sin embargo, en materia de tributación de "no residentes" en España, la competencia para regularla era —en aquel entonces— exclusiva del Estado» (FJ 2).

Desde nuestra función de control de la constitucionalidad de las leyes no podemos compartir la descalificación que la Sentencia efectúa de la disposición estatal impugnada por la desviación en que, asumiendo funciones que no le son propias, considera habría incurrido respecto del mandato comunitario en la medida en que no produjo la modificación del sistema fiscal foral. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, «no corresponde al Tribunal Constitucional controlar la adecuación de la actividad de los poderes públicos nacionales al Derecho comunitario» (STC 201/1996 de 9 de diciembre, con cita de las SSTC 49/1988, 64/1991 y 180/1993, entre otras). Por lo demás, dicha norma legal, dictada por el Estado en ejercicio de su competencia, en aquel momento exclusiva, sobre tributación de las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad no residentes en territorio español, se limita a eliminar las desigualdades incompatibles con el art. 43 TCE (antiguo art. 52 del Tratado).

5. La desproporción de la Sentencia es también visible en el resto de su análisis sobre la vulneración por la disposición estatal impugnada de las libertades de empresa, residencia y circulación de los arts. 38, 138.2, 139.1 y 2 CE. Nuestra disidencia respecto de estas vulneraciones sigue siendo radical.

A partir de la finalidad de fomentar el traslado de empresas que anida en las normas forales, no impugnadas, que se considera lesiva de la unidad de mercado, la inconstitucionalidad de la norma estatal por vulneradora de las libertades de residencia, circulación y empresa se hace depender, invirtiendo los planos del análisis, de «una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias» (FJ 11), con cita de nuestra STC 4/1990, de 5 de abril. La exigencia constitucional de la existencia de un mercado único se contempla como «límite de las competencias autonómicas», para, invirtiendo de nuevo los planos ahora desde la actuación de las Comunidades Autónomas en el mercado a la del Estado, reprochar a éste la quiebra de esa unidad y el incumplimiento de su papel de garante de la misma, atribuyendo a la disposición impugnada un fin que no le corresponde, cual es el de corregir las presuntas desigualdades derivadas del reparto competencial en materia tributaria entre el Estado y las Haciendas Forales, consecuencia de las Leyes de Concierto y Convenio con el País Vasco y Navarra. La norma, como vengo insistiendo, emana del Estado en ejercicio de su competencia sobre tributación de no residentes, posee una finalidad constitucional legítima, que es proporcionada al objeto que persigue, y respeta la igualdad de los residentes en España por dirigirse únicamente a los no residentes en territorio nacional, sin impedir ni limitar las libertades de residencia y circulación ni la libertad de empresa y la libre competencia, que, al contrario, amplía en términos del Derecho comunitario.

La Sentencia conduce a un preocupante camino sin salida al imponer al Estado una obligación positiva de igualar o parificar que limita las facultades y opciones de configuración política del legislador dentro de un sistema en que la singularidad o diversidad fiscal se consagra en la propia Constitución (disposición adicional primera CE). Con base en el principio de igualdad la Sentencia impone al legislador su propia concepción de los sistemas forales del Concierto Económico o Convenio, del cumplimiento correcto del Derecho Comunitario y, a la postre, de la decisión política que había de haberse adoptado, lo que no cabe hacer en un proceso constitucional sin trastocar gravemente sus límites.

Madrid, veintinueve de abril de dos mil dos.—Tomás Vives Antón.—María Emilia Casas Baamonde.—Pablo García Manzano.—Elisa Pérez Vera.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el Magistrado don Eugeni Gay Montalvo respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1135/95*

Con profundo respeto a la decisión mayoritaria, y de acuerdo con la opinión discrepante que defendí en la deliberación, me permito hacer uso de la posibilidad concedida por el art. 90.2 LOTC y disentir del fallo de la decisión así como de su fundamentación.

Mi discrepancia se sustenta básicamente en el hecho de que la Sentencia afecta a cuestiones que exceden del objeto del recurso interpuesto a pesar de la manifestación de intenciones que proclama en el inicio de su razonamiento. Pero también en la fundamentación jurídica esgrimida para alcanzar un fallo estimatorio, pues, a mi juicio, la disposición estatal impugnada no incurre en los reproches de inconstitucionalidad alegados.

a) Como consta expresamente en los antecedentes de la Sentencia, el recurso de inconstitucionalidad trae su causa en el «efecto frontera» que, para la Comunidad Autónoma de La Rioja, tienen las medidas fiscales establecidas en los territorios forales limítrofes. Es en este contexto, de crítica directa a los regímenes fiscales concertados de Navarra y del País Vasco, donde la Comunidad recurrente ubica las vulneraciones constitucionales que, finalmente, termina por imputar a la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 que se impugna.

La Sentencia de la que discrepo, tal y como decía, es consciente del trasfondo del asunto y, por ello, de modo expreso, insiste en resaltar que «no corresponde a este Tribunal analizar ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente, relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso per saltum contra las normas forales citadas», por lo que precisa que «el objeto del presente recurso lo constituye, única y exclusivamente, el análisis de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994». Criterio que comparto absolutamente.

Sin embargo, pese al autocontrol que proclama, la Sentencia termina por realizar consideraciones excesivamente vinculadas con las normas forales que pretendía no cuestionar. Momento a partir del cual mi criterio disiente. En particular, en el fundamento jurídico noveno, se dice claramente que el hecho de que los residentes en España sometidos a la normativa común no accedan a las ayudas cuestionadas, es una situación que «se

muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales», colocándolos, por ello, «en una situación de desventaja insuperable que genera en discriminatoria».

b) Y, con ello, a mi juicio, se va más allá del objeto del recurso y de la competencia de este Tribunal.

Más allá del objeto del recurso porque, al final, la autolimitación declarada por la Sentencia respecto a las normas forales y su régimen fiscal, no deviene tal y, además, termina por impedir (por coherencia con dicha declaración) que este Tribunal pueda entrar en un análisis más global y completo que pudiera tener en cuenta como «fundamento razonable» del precepto impugnado, la importante disposición adicional primera de la Constitución.

A mi juicio, la disposición adicional primera de la Constitución —donde se manifiesta que ésta ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales—, se configura como un instrumento de autolimitación del Estado cuya finalidad fue, y es, garantizar el consenso en un marco general de unidad constitucional (art. 2 CE). Pero, salvada la unidad, entiendo que deben respetarse las particularidades reconocidas constitucionalmente, porque, además del argumento de la Disposición adicional primera de la Constitución, el concepto de unidad no siempre significa uniformidad cuando las decisiones son proporcionadas, habida cuenta de la configuración del Estado español y la diversidad de regímenes jurídicos y opciones legislativas que, necesariamente, ello conlleva (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 84/1993, de 8 de marzo, FJ 4).

Máxime cuando, por otro lado, la Decisión comunitaria no cuestionaba ni nuestra declaración constitucional, ni la existencia de particularidades financieras y fiscales de Navarra y del País Vasco derivadas de la normas forales y se limitaba simplemente a cuestionar que los sistemas forales, distintos al común, no se aplicaran a las empresas comunitarias no residentes.

Este «traslado del debate», difícilmente evitable, explica la afirmación que hace la Sentencia de que la situación de los residentes en España sometidos al régimen común se encuentra «desprovista de un fundamento razonable» (FJ 9). Pero, a lo mejor, dicho fundamento existe y se encuentra, precisamente, en el propio reconocimiento constitucional de las particularidades fiscales de los territorios forales.

Creo, además, que la Sentencia también podría ir más allá de la competencia de este Tribunal. Al margen de la perspectiva anterior, entiendo que, en todo caso, si ceñimos de verdad el examen a la única norma susceptible de ser impugnada (disposición adicional octava de la Ley 42/1994), el hecho de que ésta no sea de aplicación a los españoles, sino exclusivamente a los comunitarios no residentes, así como que se trate de una norma que da respuesta a una Decisión europea elaborada sobre los parámetros de legalidad del derecho comunitario sin afectación del derecho interno, me suscita la duda en torno a la posibilidad de un control constitucional. Máxime si, como se desprende de la Sentencia, lo que finalmente se logra es el «salto» que se pretendía evitar y la reconducción de este Tribunal hacia un debate de contornos y sujetos diferentes.

c) En todo caso, en la hipótesis de tener competencia, entiendo que el examen de la única disposición impugnada no puede conducir a declarar su inconstitucionalidad.

Ciertamente, el término de comparación fijado por la Comunidad Autónoma recurrente, consistente en contraponer no residentes y residentes en los territorios forales, revela una disparidad de situaciones que, por sí mis-

ma, puede justificar la desigualdad de trato si, como ocurre, presenta cobertura constitucional (Disposición adicional primera) y se sustenta en un criterio objetivo y neutro, como es la residencia, utilizado en numerosas normas nacionales y en convenios bilaterales como criterio de vinculación a nuestro poder tributario. Pero, además, porque aún en la hipótesis de que las situaciones sometidas a comparación fueran homologables, la disposición legal impugnada posee una finalidad legítima y no introduce ninguna desigualdad injustificada.

Como pone de manifiesto el Abogado del Estado, existe una clara finalidad en la intervención del legislador contraria a la que se denuncia por la Comunidad Autónoma recurrente y que consiste, precisamente, en suprimir una discriminación previa puesta de manifiesto por la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo. La razón de la equiparación de los comunitarios no residentes que persigue la disposición impugnada, responde así al hecho de que, aun disfrutando los territorios históricos de un régimen tributario propio consecuencia de la disposición adicional primera de la Constitución (desarrollada por las Leyes que aprueban el Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra), la competencia en esta materia respecto de los no residentes era en ese momento del Estado español. Por ello los no residentes quedaban en desventaja respecto de los residentes que también realizaban actividades en los territorios históricos. Al no ser factible para el Estado la modificación de los sistemas tributarios forales y carecer las haciendas forales de competencia para regular todo lo relativo a la tributación de las personas no residentes, el gobierno español optó por la disposición legal impugnada, como único mecanismo útil para proceder a la adecuación exigida por la normativa comunitaria. Entiendo que, con ello, se armonizaba la exigencia de adaptación requerida, con el respeto, al mismo tiempo, de la disposición adicional primera de la Constitución.

En fin, a mi juicio, nuestra estructura territorial, acrecentada por la existencia misma de los regímenes tributarios forales que aportan un plus de diversidad en materia tributaria, justifica el hecho de que el gobierno en su función de garante de la coordinación interterritorial y extraterritorial corrija una disfunción del sistema como consecuencia de ostentar en ese momento competencias exclusivas en esta materia para los territorios históricos y no creo que ello suponga introducir un elemento diferenciador lesivo; sino, al contrario, corregir una desigualdad previa para los no residentes derivada de la feliz aceptación de la integración europea.

d) Finalmente, tampoco el resto de alegaciones, a mi juicio, debieran prosperar.

Por lo que se refiere a la libertad de residencia, porque no se impide su esencial contenido ya que el ciudadano puede optar por mantener su residencia en donde ya la tenga, o por trasladarla a un lugar distinto (STC 90/1989, de 11 de mayo, FJ 5), sin que pueda apreciarse la vulneración del derecho reconocido en el art. 19 CE porque se asuman voluntariamente las consecuencias vinculadas a la misma. Idénticas consideraciones son trasladables a la libertad de circulación ya que la norma impugnada tampoco la impide u obstaculiza, sin que se pueda confundir la libre circulación y elección de residencia con las consecuencias jurídicas que dicha elección pueda tener en el ciudadano y que no han de ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 3).

Desde la perspectiva de la libertad de empresa y de la libre competencia (art. 38 CE) creo que, al contrario de lo que se alega, la disposición legal impugnada persigue, precisamente, corregir una situación interna que



era considerada atentatoria contra la libre empresa desde la óptica comunitaria y que, además, desde una perspectiva interna no obstaculiza la libre actividad ni impide el acceso al mercado. Y su repercusión en la uniformidad del mercado español creo que es compatible con la Constitución, por no afectar a la situación preexistente en el mercado nacional y por dirigir su ámbito subjetivo de aplicación exclusivamente a los no residentes en España.

Por todo ello, entiendo que debió desestimarse el recurso de inconstitucionalidad.

Madrid, a veintinueve de abril de dos mil dos.—Eugeni Gay Montalvo.—Firmado y rubricado.

**9784** *Sala Primera. Sentencia 97/2002, de 25 de abril de 2002. Recursos de inconstitucionalidad 3492/95 y 3672/95 (acumulados). Promovidos por el Gobierno y el Parlamento de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears contra la Ley 26/1995, de 31 de julio, por la que se declara reserva natural las Salinas de Ibiza («Ses Salines»), las Islas des Freus y las Salinas de Formentera.*

*Veto del Senado en el procedimiento legislativo. Competencias sobre medio ambiente y espacios naturales protegidos (STC 195/1998). Nulidad de la ley.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, Presidente, don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez, doña María Emilia Casas Baamonde, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel y don Eugeni Gay Montalvo, Magistrados, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En los recursos de inconstitucionalidad núms. 3492/95 y 3672/95, promovidos respectivamente, por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y por el Parlamento de la misma Comunidad Autónoma, contra la Ley 26/1995, de 31 de julio, por la que se declara reserva natural las Salinas de Ibiza («Ses Salines»), las Islas des Freus y las Salinas de Formentera. Han comparecido y formulado alegaciones el Congreso de los Diputados, el Senado y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Pleno.

#### I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado el día 17 de octubre de 1995, el Jefe del Departamento Jurídico de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, en la representación que legalmente ostenta, formaliza recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 26/1995, de 31 de julio, por la que se declara reserva natural las Salinas de Ibiza, las Islas des Freus y las Salinas de Formentera.

El recurso se plantea contra la totalidad de la Ley 26/1995, sustentándose el mismo en los argumentos que a continuación se resumen:

a) La representación procesal autonómica comienza su alegato exponiendo el deslinde competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de medio ambiente y espacios naturales protegidos. Así, el art. 11.5 y 13 EAIB, en la redacción entonces vigente, determinaba que corresponde a la Comunidad Autónoma, en el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca, el desarrollo legislativo y la ejecución en materia de «espacios naturales protegidos», «ecología» y «normas adicionales de protección del medio ambiente». En cuanto al Estado, de acuerdo con el art. 149.1.23 CE, le corresponde el establecimiento de la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección.

Para la interpretación de este deslinde competencial, es necesario tener en cuenta la STC 102/1995, de 26 de junio, que resolvió determinados recursos de inconstitucionalidad contra la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres.

En esta Sentencia se declara que la competencia sobre la normativa básica incluye las normas legales, aunque también resulten excepcionalmente admisibles las normas reglamentarias siempre que resulten imprescindibles y se justifiquen por su contenido técnico, coyuntural o circunstancial. Esa competencia básica no significa la exclusión de otro tipo de intervención estatal, aunque sea ciertamente excepcional. Así ocurre en los casos en que no sea posible la intervención autonómica o en que la actividad afectada, incluso de carácter supraautonómico, no sea susceptible de fraccionamiento. Lo fundamental, no obstante, es que dicha resolución declara que en situación de normalidad las facultades de gestión en materia de medio ambiente corresponden a las Comunidades Autónomas dentro de su territorio, y no al Estado.

Lo significativo de dicha Sentencia es que en su fundamento jurídico 18 señala que si en la dimensión normativa puede existir alguna zona de sombra en la delimitación competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de medio ambiente, no cabe duda de que las facultades de gestión corresponden a las Comunidades Autónomas, especificando que «la declaración de que un espacio natural merece la protección prevista constitucionalmente es un acto netamente ejecutivo».

Teniendo en cuenta, además, que la Sentencia señala que las soluciones excepcionales que exigen intervención estatal más allá del contenido normativo de lo básico quedan reservadas para la declaración o creación de parques nacionales, se concluye, según se desprende también del voto particular del Magistrado Ponente, que la declaración de reserva natural como espacio natural protegido se integra en la competencia ejecutiva que tiene estatutariamente asumida la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

b) La Ley 26/1995, cuya constitucionalidad se cuestiona, establece que la declaración y gestión de la reserva natural que crea corresponde al Estado, de acuerdo con lo establecido en los arts. 14 y 21.3 de la Ley 4/1989. A su vez, el art. 21.3 de dicha Ley 4/1989 establece que la declaración y gestión de los espacios naturales protegidos a que se refiere el capítulo anterior corresponderá al Estado cuando tenga por objeto la pro-