

R

Referencias

DOCUMENTOS

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

ASUNTOS ACUMULADOS C-425-06 A C434-06

UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA CONTRA JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA Y OTROS

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA JULIANE KOKOTT DE 8 DE MAYO DE 2008

RESUMEN

Las conclusiones se refieren a unas cuestiones prejudiciales presentadas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco encaminadas a que el Tribunal de Justicia dilucide si las medidas adoptadas por los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma vasca en 2005 respecto del impuesto de sociedades tienen carácter selectivo (es decir, si favorecen a «determinadas empresas o producciones») y, consiguientemente, si constituyen ayudas de Estado que deben ser comunicadas a la Comisión europea (artículos 87 y 88 del Tratado CE). En concreto, tales medidas fiscales

establecen un tipo impositivo inferior al general del Estado español y unas deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación tributaria estatal.

Estas preguntas prejudiciales se formularon tras la sentencia del Tribunal de Justicia del 6 de septiembre del 2006 (asunto C-88/03). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia aclaró, en relación con disposiciones fiscales de la región portuguesa de las Azores, que, en el caso de medidas fiscales de una entidad regional o local, el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro. Cuando tal entidad po-

see suficiente autonomía, un régimen que beneficia de la misma manera a todas las empresas establecidas en el territorio de dicha entidad puede constituir una medida general y no selectiva, que no cumple con los requisitos para ser una ayuda de Estado.

En opinión de la Abogada General, la tarea del Tribunal de Justicia en estos asuntos se limita a interpretar las disposiciones comunitarias en causa. En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional es el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado.

La Abogada General considera que procede interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria. Tal autonomía requiere cuatro condiciones:

1. que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional. A este respecto, la Sra. Kokott señala que ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones.
2. que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración). Respecto a esta cuestión, la

Abogada General, sin querer inmiscuirse en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiende que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia.

3. que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración). Al analizar este criterio, la Sra. Kokott considera que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Además, la Sra. Kokott analiza la alegación de que los Territorios Históricos carecen de suficiente autonomía porque sus disposiciones están sometidas a un control jurisdiccional. En su opinión, mientras dicho control se limite a la observancia de los límites que las disposiciones nacionales establecen a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa y mientras dicho control no se extienda a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supone una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales.
4. y que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica). La Sra. Kokott considera que para negar la au-

tonomía económica de un ente infraestatal no basta con comprobar que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades infraestatales, sino que, además, debe existir una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal. Para poder afirmar tal relación deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre los distintos niveles que integran el Estado. La Abogada General reconoce que es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las nuevas medidas fiscales han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. Además, la Sra. Kokott señala que las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios.

En cualquier caso, según la Sra. Kokott, si el tribunal remitente concluye que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.

Recordatorio: La opinión del Abogado General no vincula al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa. Los jueces del Tribunal de Justicia comienzan ahora sus deliberaciones sobre este asunto. La sentencia se dictará en un momento posterior.

La Sección ibérica de Prensa e Información ha elaborado el presente documento para proporcionar una información rápida a los medios de comunicación. Su contenido no vincula al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Se adjunta el texto íntegro de las conclusiones, que se encontrará disponible en el sitio de Internet del Tribunal de Justicia a partir de las 12:00 h: <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=es>

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT

Presentadas el 8 de mayo de 2008

Asuntos acumulados C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06

Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA contra

Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco)

«Ayudas de Estado – Medidas fiscales adoptadas por una entidad infraestatal – Tipo reducido del impuesto de sociedades – Posibilidad de deducir el importe de determinadas inversiones – Carácter selectivo»

I. INTRODUCCIÓN

1. Los tres Territorios Históricos de Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) y Guipúzcoa (Gipuzkoa) son entidades territoriales autónomas y constituyen en conjunto la Comunidad Autónoma del País Vasco. Conforme a sus Fueros, poseen competencias legislativas propias en materia tributaria. Basándose en estas competencias fijaron en el 32,5% el tipo del impuesto sobre sociedades para las sociedades domiciliadas en su territorio. En cambio, el tipo general del impuesto de sociedades aplicado en España es del 35%. Además, dichos Territorios han adoptado disposiciones especiales relativas al tratamiento fiscal de determinadas inversiones, que no tienen equivalente en la normativa fiscal de España.

2. En opinión de las Comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como del sindicato Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, dicha normativa fiscal infringe normas nacionales de rango superior y constituyen una ayuda de Estado ilegal en el sentido de los artículos 87 CE y 88 CE. Por consiguiente, interpusieron un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ha presentado ante el Tribunal de Justicia siete peticiones de decisión prejudicial, de contenido esencial-

mente idéntico ¹⁾.

3. Resulta sobre todo dudoso si las medidas fiscales de los Territorios Históricos pueden favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras, es decir, si tienen carácter selectivo. Si se toma el conjunto del territorio de España como marco de referencia, se habría producido una selectividad regional. En efecto, las únicas empresas que pueden beneficiarse de las disposiciones fiscales controvertidas son las domiciliadas en una parte determinada de España, en concreto, las domiciliadas en los Territorios Históricos.

¹⁾ Asunto C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Asunto C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Asunto C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.

Asunto C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.

Asunto C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa.

Asunto C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava y Diputación Foral de Álava.

Asunto C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya y Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

4. Sin embargo, en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión ²⁾, el Tribunal de Justicia aclaró, en relación con disposiciones fiscales de la región portuguesa de las Azores (en lo sucesivo, «sentencia Azores»), que, en el caso de medidas fiscales de una entidad regional o local, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro. Cuando tales entidades poseen suficiente autonomía, el marco geográfico de referencia puede estar constituido únicamente por su territorio. En ese caso, un régimen que beneficia de la misma manera a todas las empresas establecidas en dicho territorio puede constituir una medida general y no selectiva, que no cumple los requisitos para ser una ayuda de Estado.

5. El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia ya se han ocupado y siguen ocupándose de las medidas fiscales de los Territorios Históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa en más de cuarenta procedimientos ³⁾. Sin embargo, las disposiciones controvertidas en el asunto principal aún no han sido objeto de ningún procedimiento. La Comisión y el Tribunal de Primera Instancia dedujeron el carácter selectivo de las medidas analizadas hasta la fecha no sólo de su ámbito territorial de aplicación, sino también de otras circunstancias que limitaban el grupo de beneficiarios de las medidas, por ejemplo, el tamaño de la empresa o el hecho de que se

tratara de una empresa de nueva creación ⁴⁾.

6. En cambio, en los presentes asuntos lo único determinante es el carácter de medidas regionales de las normas fiscales. Ello proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

II. MARCO JURÍDICO

A. Constitución española

7. En este contexto presentan especial interés las siguientes disposiciones de la Constitución española:

«Artículo 2

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

Artículo 31

1. 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

²⁾ Asunto C-88/03, Rec. p. I-7115.

³⁾ Actualmente siguen pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia los asuntos acumulados T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 y T-88/02 y los asuntos acumulados T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

⁴⁾ Véanse las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275), apartado 146; Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385), apartado 27, y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99, Rec. p. II-4259), apartado 52.

que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[...]

8. El Título VIII de la Constitución se consagra a la organización territorial del Estado y contiene, entre otras, las siguientes disposiciones:

«Artículo 137

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

Artículo 138

1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

Artículo 139

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.

2. Ninguna autoridad podrá 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 español.

Artículo 143

1. En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.

[...]

9. Los artículos 148 y 149 enumeran las materias en las que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias y aquellas en las que el Estado tiene competencia exclusiva. Entre las posibles competencias de las Comunidades Autónomas se encuentra, en especial, el fomento de desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional (artículo 148, apartado 1, número 13).

10. Los artículos 156 a 158 contienen disposiciones más precisas en materia financiera:

«Artículo 156

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatu-

tos.

Artículo 157

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

[...]

Artículo 158.

1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios

públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.»

B. Estatuto de Autonomía

11. La base constitucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentra en el Estatuto de Autonomía de 1979 ⁵⁾, cuyo artículo 40 le confiere una Hacienda Autónoma propia.

12. Además, el artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. El artículo 41, apartado 2, establece los siguientes principios y bases del régimen de Concierto:

«a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades den-

⁵⁾ Aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 3/1979, de 18 de diciembre de 1979 (publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1979; se puede consultar en: http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/estatuto_guernica/es_455/estatu_com_c.html).

tro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por ley con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmen-

te en el Concierto.

f) El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.»

C. Concierto económico

13. El Concierto Económico entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y España, de 2007 ⁶⁾, aplicable en el presente asunto, sustituye al concierto precedente, de 1981. Los artículos 2 a 4 del Concierto Económico establecen los principios generales que deben observar los Territorios Históricos al elaborar la normativa tributaria:

«Artículo 2. Principios generales

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

⁶⁾ Aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (publicada en el BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002; se puede consultar en: http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/concierto_economico/es_467/concierto_c.html.)

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenderse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

Artículo 3. Armonización fiscal

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y

servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

Artículo 4. Principio de colaboración

Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.»

14. El artículo 14, apartado 1, regula el reparto de la competencia tributaria en materia del impuesto sobre sociedades en los siguientes términos:

«Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.»

15. Los artículos 48 a 60 del Concierto Económico regulan las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco. Los artículos 48 a 50 son del siguiente tenor:

«Artículo 48. Principios generales

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:

Primero. Autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.

Quinto. Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de Entidades locales correspondrán a las Instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

Artículo 49. Concepto de cupo

La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los

correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo

Uno. Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero, la Comisión Mixta del Concierto Económico procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la ley a que se refiere el apartado anterior.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley de Cupo, cuando las circunstancias que concurren y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.»

16. Conforme a los artículos 63 y 64, la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico podrá ser evaluada con carácter previo a su publicación por la Comisión de coordinación y

⁷¹ Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002, p. 18636; se puede consultar en: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Evaluación Normativa. A instancias de alguno de sus miembros la Comisión analizará las objeciones formuladas a la normativa propuesta e intentará propiciar un acuerdo.

D. Ley quinquenal del cupo 2002-2006

17. Mediante la Ley 13/2002 ⁷¹, de 23 de mayo, se aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. Entre otras disposiciones, contiene las siguientes.

«Artículo 3. Determinación del cupo del año base

El cupo líquido del año base del quinquenio 2002-2006 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fija-

da en los correspondientes Reales Decretos.

[...]

Artículo 5. Ajustes

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos imputables al País Vasco y al resto del Estado según lo establecido en el artículo 55 del Concierto.

[...]

Artículo 6. Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

[...]

Artículo 7. Índice de imputación

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24% para el quinquenio en curso.»

18. Otras disposiciones de esta Ley regulan las adaptaciones del cupo, que deben efectuarse en los años subsiguientes tomando como base el año 2002.

E. Normativa vasca

19. El régimen financiero y tributario establecido por las disposiciones reproducidas se completa con la Ley del País Vasco 27/1983, de 25 de noviembre de 1983. En ella se fija la parte de los ingresos fiscales que los Territorios Históricos deben abonar al País Vasco una vez deducido el cupo que ha de abonarse al Estado.

20. Además, la Ley del País Vasco 3/1989, de 30 de mayo, creó un Órgano de Coordinación Tributaria dentro del País Vasco. Este órgano emite informes sobre los proyectos de disposiciones tributarias de los Territorios Históricos.

F. Las normas controvertidas de los Territorios Históricos

21. Los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06 se refieren a la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio ⁸⁾ de la siguiente forma:

- el artículo 2, apartado 4, modifica el artículo 29 de la Norma Foral 3/1996 fijando el tipo del impuesto sobre sociedades, con carácter general en el 32,5%;

⁸⁾ En ellos los demandantes del procedimiento principal en los asuntos C-428/06 y C-429/06 solicitan la anulación del artículo 2, apartados 4, 6 y 7 de la Norma Foral, mientras que, en el asunto C-434/06, la única disposición controvertida es el artículo 2, apartados 4 y 6.

- el artículo 2, apartado 6, modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad;
- el artículo 2, apartado 7, modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996. Conforme a dicha disposición los sujetos pasivos pueden deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedente del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

22. De esta forma, el impuesto de sociedades aplicable en Vizcaya difiere del tipo general del impuesto sobre sociedades, del 35% ⁹⁾. Las deducciones permitidas por los artículos 37 y 39 de la Norma Foral 3/1996 no existen en la Ley española del impuesto sobre sociedades.

23. El objeto de los asuntos C-430/06 y C-433/06 es el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, cuyo artículo único, en sus apartados 4 y 5, modifica los artículos 29 y 37 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las disposiciones de Vizcaya impugnadas.

24. Por último, los asuntos C-431/06 y C-

⁹⁾ Véase el artículo 28, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

432/06 se refieren al Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, cuyo artículo único modifica, en sus apartados 3 y 4, los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 7/1996, de 4 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las normas de los demás Territorios Históricos impugnadas.

III. ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIONES PREJUDICIALES

25. Ya antes de que se adoptaran las disposiciones controvertidas en los procedimientos principales existía una normativa similar en los tres Territorios Históricos. Sin embargo, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho de dichas disposiciones (recurso de casación nº 7893/1999) ¹⁰⁾. Para ello, analizó las Normas Forales desde el punto de vista de los principios constitucionales de la autonomía, la igualdad de trato, la unidad del Estado y la solidaridad, así como de la competencia y de la libertad de establecimiento. En su análisis destacó que los principios citados no excluían toda tributación en los Territorios Históricos que divergiera del régimen tributario general. En efecto, también había que tener en cuenta la autonomía que la Constitución garantiza a dichos Territorios. Por otra parte, consideró que si las diferencias constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, exceden de lo permitido por la Constitución.

26. A continuación, el Tribunal Supremo, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, analizó cada una de las disposiciones y llegó a la conclusión de que el tipo reducido, la norma que permite la deducción

¹⁰⁾ Anexo 8 de las observaciones de la Comisión.

de determinadas inversiones en bienes de equipo y las reservas extraordinarias constituían ayudas de Estado. El Tribunal Supremo anuló estas y otras disposiciones debido a que no se habían notificado a la Comisión, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, sin plantear al Tribunal de Justicia ninguna cuestión prejudicial.

27. Comoquiera que los Territorios Históricos adoptaran a continuación las disposiciones controvertidas en el procedimiento principal, que presentaban el mismo contenido, las comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como la UGT-RIOJA volvieron a impugnarlas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Dicho Tribunal, habida cuenta de la sentencia Azores del Tribunal de Justicia, recaída en el ínterin ¹¹⁾, consideró necesario solicitar una decisión prejudicial y, mediante autos de 20 de septiembre de 2006, preguntó, con carácter prejudicial, en los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.»

28. Las cuestiones prejudiciales en los demás asuntos se refieren a disposiciones paralelas de Álava

(C-430/06 y C-433/06) y Guipúzcoa (C-431/06 y C-432/06), pero, por lo demás, tienen el mismo tenor.

29. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de 30 de noviembre de 2006, se acordó la acumulación de los asuntos.

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), los Gobiernos español, italiano y del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas formularon observaciones. Además, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao manifestaron su punto de vista de manera conjunta.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO

A. Admisibilidad de la cuestión prejudicial

31. En un primer momento, UGT-RIOJA y la Comunidad Autónoma de La Rioja objetaron la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial. La primera de ellas alegó a este respecto que la Norma Foral 7/2005 de las Juntas Generales de Vizcaya ya se ha declarado nula y no se aplica. La Comunidad Autónoma de La Rioja afirmó que las disposiciones de los tres Territorios Históricos controvertidas han sido declaradas nulas de pleno Derecho mediante auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de noviembre de 2005 (ratificado mediante auto de 17 de marzo de 2006) recaídos en el incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

¹¹⁾ Citada en la nota 3.

32. Sin embargo, poco antes de la vista oral, ambas partes desistieron de su excepción de inadmisibilidad. La información respecto al estado en que se encuentran los citados procedimientos judiciales, que las citadas partes aportaron en respuesta a preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia no aclaran la situación. Las disposiciones, impugnadas en la vía de medidas cautelares, parecen no ser aplicables en parte, aunque las correspondientes resoluciones respecto a algunas Normas Forales no son firmes.

33. A este respecto debe señalarse, en primer lugar, que el desistimiento de la excepción de inadmisibilidad no tiene ninguna relevancia, puesto que el Tribunal de Justicia también debería apreciarla de oficio. El hecho de que las normas controvertidas hayan sido eventualmente anuladas o no se apliquen podría hacer dudar de la necesidad de plantear la cuestión prejudicial.

34. Es jurisprudencia reiterada que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia **12)**.

35. Por lo tanto, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está

12) Sentencias de 15 de diciembre de 1995, *Bosman* (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 59; de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 24, y de 29 de enero de 2008, *Promusicae* (C-275/06, Rec. p. I-0000), apartado 36.

obligado, en principio, a pronunciarse, salvo que resulte evidente que la petición de decisión prejudicial pretende, en realidad, que este Tribunal se pronuncie sobre un litigio inventado o formule opiniones consultivas respecto a cuestiones generales o hipotéticas, que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, o que el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera adecuada a las cuestiones planteadas **13)**.

36. En los procedimientos principales, aún pendientes, los demandantes impugnan las normas de los Territorios Históricos. En este marco el tribunal remitente plantea una cuestión de interpretación del artículo 87 CE. No existen indicios de que los litigios hayan perdido su objeto o tengan carácter hipotético porque en otro procedimiento se haya decretado la nulidad de las disposiciones. En cualquier caso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya apreciación es determinante, ha planteado la cuestión al Tribunal de Justicia a pesar de que, según la información proporcionada por las partes, la validez de las disposiciones haya sido puesta en entredicho en un procedimiento de medidas cautelares precisamente por dicho Tribunal. Incumbe al tribunal remitente, y no al Tribunal de Justicia, apreciar las consecuencias de las resoluciones dictadas en dicho contexto conforme al Derecho procesal interno **14)**.

37. Confebask considera además innecesario plantear la cuestión prejudicial porque entiende que la respuesta se desprende claramente de la senten-

13) Sentencia *Promusicae* (citada en la nota 13), apartado 37.

14) En este sentido, véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, *Orfanopoulos y Oliveri* (C-482/01 y C-493/01, Rec. p. I-5257), apartado 42; de 30 de junio de 2005, *Tod's y Tod's France* (C-28/04, Rec. p. I-5781), apartado 14, y de 12 de enero de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rec. p. I-589), apartado 21.

cia Azores. Afirma que el Tribunal de Justicia también puede resolver mediante auto, con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento. Sin embargo, ello no constituye una excepción de inadmisibilidad en sentido estricto. En efecto, en los casos a los que se aplica el procedimiento contemplado en el artículo 104, apartado 3 del Reglamento de Procedimiento, la cuestión prejudicial no es inadmisibile, sino que puede responderse en un procedimiento simplificado. Sin embargo, no hay motivo para aplicar esta disposición, puesto que la respuesta a la cuestión prejudicial no se deduce claramente de la jurisprudencia y suscita alguna duda razonable.

38. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

B. Sobre la cuestión prejudicial

39. El tribunal remitente desea fundamentalmente averiguar en qué circunstancias las medidas tributarias de entidades infraestatales que sean más beneficiosas a las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro tienen carácter selectivo y, consiguientemente, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que han de ser notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3.

40. Antes de analizar detalladamente, teniendo en cuenta los hechos del procedimiento principal, en qué circunstancias ha de considerarse que una medida tributaria es selectiva, me gustaría recordar los rasgos fundamentales de la sentencia Azores.

1. La sentencia Azores

41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias.

Para ello tomó como punto de partida, en primer lugar, la jurisprudencia reiterada relativa al criterio de selectividad. Conforme a dicha jurisprudencia, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen **15**).

42. En principio, los impuestos no constituyen una ventaja, sino una carga. Sin embargo, las medidas tributarias pueden constituir una ayuda cuando, en determinados supuestos, el Estado recauda tributos menores a los que recaudaría normalmente o no impone ningún gravamen. Puesto que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, comprende también la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre una empresa **16**). Por tanto, para apreciar el carácter de ayuda de una medida tributaria, es preciso contar con un marco de referencia «normal», del que difiera de manera selectiva la normativa controvertida **17**). Una diferenciación en la tributación está justificada cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben **18**).

15) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 54, que se remite a las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec. p. I-8365), apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros* (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser* (C-172/03, Rec. p. I-1627), apartado 40.

16) Véanse las sentencias de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad* (30/59, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 43); de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 13, y de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade* (C-200/97, Rec. p. I-7907), apartado 34.

17) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 56.

18) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 3, que se remite a las sentencias de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión* (173/73, Rec. p. 709), apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, Rec. p. I-1137), apartado 51.

19) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

43. La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro **19**).

44. En su jurisprudencia anterior relativa a las ayudas concedidas por entidades territoriales, el Tribunal de Justicia insistió sobre todo en que dichas ayudas había que imputarlas a los Estados **20**. Basándose en esta jurisprudencia, la práctica seguida hasta esa fecha por la Comisión consiste en considerar medidas selectivas a las normativas que no fueran aplicables al conjunto del territorio del Estado miembro, aunque hayan sido adoptadas por entidades territoriales **21**).

45. En la sentencia Azores, para definir el marco de referencia con objeto de calificar un tipo impositivo reducido aplicado en una parte del territorio de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia, partiendo de las conclusiones del Abogado General Geelhoed **22**), distinguió tres situaciones:

- El Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional (*situación 1*).
- El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia (*situación 2*).
- Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (asimetría), un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (*situación 3*).

46. En la *situación 1* la medida es indudablemente selectiva. Puesto que la totalidad del territorio del Estado determina tanto el nivel nacional general como la divergencia regional, el marco de referencia sólo puede estar constituido por el conjunto del Estado.

47. En la *situación 2* no existe una «tributación normal» aplicable a todo el territorio del Estado, de la que difiera la normativa de cada una de las entidades territoriales de manera favorable para el contribuyente. Por ese motivo, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas **23**).

20) Sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión (248/84, Rec. p. 4013), apartado 17; véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 1 de julio de 1999 en los asuntos Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (auto de 16 de febrero de 2000, C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Rec. p. F1073), apartado 31. Dichas conclusiones fueron retomadas en gran parte por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Azores (véase el apartado 55 de esta sentencia, citada en la nota 3).

21) Véase la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO 2003, L 150, p. 52, puntos 26 a 32), controvertida en el asunto Azores, y la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (DO L 85, p. 1, puntos 102 a 109), contra las cuales Gibraltar y el Reino Unido han interpuesto sendos recursos de nulidad que están pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia (T-211/04 y T-215/04).

22) Conclusiones de 20 de octubre de 2005 presentadas en el asunto Portugal/Comisión (citado en la nota 3), puntos 50 a 54.

23) Véanse las conclusiones para la sentencia Azores (citadas en la nota 23), punto 53. En el mismo sentido se pronuncia la Comisión [Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, DO 1998, C 384, p. 3, punto 16, e Informe sobre la aplicación de la Comunicación de 9 de febrero de 2004, C(2004) 434, punto 33]. Por ese motivo, en la doctrina no se considera selectivo, por ejemplo, el régimen alemán del impuesto sobre actividades económicas, en el que los tipos impositivos los fijan los ayuntamientos (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, p. 167).

48. Esta situación se asemeja a la relación de las normativas fiscales de los Estados miembros entre sí. Puesto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros **24)**, los tipos del impuesto de sociedades no están armonizados y difieren considerablemente de un Estado miembro a otro. Mientras que el tipo impositivo en Bulgaria y Chipre es solamente del 10%, la media comunitaria es de aproximadamente el 25% **25)**. Aunque las diferencias en los tipos impositivos influyen en la competencia, los tipos especialmente bajos que se aplican a todas las empresas de un Estado miembro no tienen carácter de ayuda, puesto que en la Comunidad no existe un régimen tributario único.

49. La *situación 3* se caracteriza por un reparto de competencias asimétrico. En algunos territorios, las entidades infraestatales disponen de competencias determinadas, que en el resto del territorio del Estado están atribuidas al Estado central. En este caso lo determinante será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.

50. Si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Es-

24) Véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 40, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rec. p. I-11673), apartado 36.

25) Estos datos se han extraído del estudio de Eurostat, *Taxation trends in the European Union, 2007*, p. 32, cuadro I-6, (se puede consultar en: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

tas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas **26)**.

51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la *situación 3* sería comparable a la *situación 2*: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común.

52. El Tribunal de Justicia, siguiendo la propuesta del Abogado General Geelhoed **27)** supeditó la existencia de autonomía suficiente a la concurrencia de tres requisitos acumulativos:

- La entidad infraestatal que adopta la norma cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central – *autonomía institucional*.
- Las normas son adoptadas sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido – *autonomía en materia de procedimiento*.

26) Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Saggio Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (citadas en la nota 21), punto 37.

27) Véase el punto 54 de las conclusiones Azores (citadas en la nota 23), punto 54.

- Las consecuencias económicas de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central – *autonomía económica*.

2. Aplicación de los criterios de la sentencia Azores a las medidas de los Territorios Históricos

53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3. En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia **28**). Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus competencias.

a) Consideración previa

54. Con carácter previo me gustaría recordar que, conforme al artículo 6 TUE, apartado 1, la Unión respeta la identidad nacional de sus Estados miembros. Ello implica que la Unión no afecta al ordenamiento constitucional de un Estado miembro, sea centralizado o federal, y, en principio, tampoco

28) Además de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, la Comunidad Autónoma de Navarra también cuenta con las correspondencias competencias en materia tributaria, por razón de sus Fueros.

influye en el reparto de competencias dentro de un Estado miembro. La nueva redacción que el Tratado de Lisboa ha dado a esta disposición hace hincapié expresamente en el respeto de las estructuras constitucionales de los Estados miembros por parte la Unión **29**).

55. Ahora bien, conforme a una jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede invocar disposiciones, prácticas ni situaciones de su ordenamiento jurídico interno, incluidas las resultantes de la estructura constitucional de dicho Estado, para justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario **30**).

56. En la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia estableció un equilibrio adecuado entre estos dos principios. Por una parte, respeta la autonomía que la Constitución del correspondiente Estado miembro concede a sus entidades territoriales. En efecto, si el mero hecho de que el ámbito de aplicación territorial de una medida tributaria infraestatal sea limitado permitiera afirmar el carácter selectivo de una medida, la autonomía que concede a la entidad territorial la Constitución nacional quedaría gravemente en entredicho. Cualquier medida infraestatal más favorable que las medidas tributarias del Estado central que cumpliera, además, los demás requisitos para constituir una ayuda de Estado y que traspasara el umbral *de minimis*, debería ser autorizada por la Comisión. Esta autorización sólo se

29) Artículo 3 UE bis, apartado 2, primera frase (tras la nueva numeración, artículo 4 UE), en la versión del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa, el 13 de diciembre de 2007 (DO C 306, p. 1) establece:

«La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional.»

30) Véase, en particular, la sentencia de 1 de abril de 2008, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon* (C-212/06, Rec. p. I-0000), apartado 58 y jurisprudencia allí citada.

concedería si concurriera un motivo de justificación, como por ejemplo, que las ayudas estuvieran destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones atrasadas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

57. Por otra parte, al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición de ayudas impuesta por el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal.

58. Al aplicar los criterios desarrollados en la sentencia Azores a los presentes asuntos deberá tenerse en cuenta este equilibrio.

59. Sin embargo, hay dos elementos que distingan los asuntos presentes del asunto Azores. En primer lugar, la situación procesal es distinta: la sentencia Azores se dictó a raíz de un recurso de nulidad interpuesto por Portugal con arreglo al artículo 230 CE, apartado 1, contra una decisión de la Comisión. Por consiguiente, tuvo que ser el propio Tribunal de Justicia quien se pronunciara definitivamente sobre si la Comisión había conseguido acreditar que la medida controvertida constituía una ayuda de Estado.

60. En cambio, en los presentes procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE, la tarea del Tribunal de Justicia se limita a interpretar el artículo 87 CE, apartado 1. Aunque, para ello, haya de tener en cuenta la situación específica de los procedimientos principales, el órgano jurisdiccional nacional sigue siendo el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado **31**). Por tanto, la cuestión prejudicial, mediante

31) En este sentido, véase también la jurisprudencia citada en la nota 13.

la que se solicita que el Tribunal de Justicia valore las medidas concretas, debe ser interpretada tal como las he formulado en el punto 39 de estas conclusiones.

61. En segundo lugar debe tenerse en cuenta que se había conferido a las Azores la competencia para reducir el tipo impositivo nacional con el fin de compensar las desventajas estructurales que sufrían las empresas de la región debido a su insularidad **32**). Para que la reducción de los tipos impositivos no debilitara, al mismo tiempo, la situación económica de la región, el Estado central compensaba la merma de ingresos fiscales que se derivaba de dichas reducciones. De ello dedujo el Tribunal de Justicia que, en último término, no era la región quien asumía la responsabilidad económica de las normativas fiscales regionales, sino el Estado central, y, consiguientemente, tomó el nivel tributario general del Estado como marco de referencia a la hora de apreciar el carácter selectivo del tipo impositivo regional **33**).

62. No resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo, similares. Al contrario, las condiciones generales de tributación, más ventajosas que las aplicables con carácter general, están destinadas a incentivar de manera especial el establecimiento de empresas en determinado territorio. Pero, al mismo tiempo, la lógica interna del sistema no prevé, a diferencia de lo que ocurría en el caso

32) Así lo reconoció, en principio, la Comisión, que, basándose en el artículo 87 CE, apartado 3, consideró que la reducción tributaria estaba, en parte justificada. Lo único que censuraba era que las reducciones de los tipos del impuesto también se aplicaban a las empresas que operan en el sector financiero, al que la insularidad no afecta de la misma manera (véase la sentencia Azores, citada en la nota 3, apartados 27 y 28).

33) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartados 71 y ss.

de las Azores, que el Estado central compense la merma de ingresos fiscales que se deriva de las ventajitas fiscales.

63. Por último, cabe afirmar que, de hecho, las normas controvertidas se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a la soberanía tributaria de los Territorios Históricos. En este contexto, la Comisión alega que, en parte, los Territorios Históricos también gravan ingresos obtenidos fuera ellos y, en parte, no se gravan ingresos obtenidos en dichos Territorios.

64. Esta circunstancia se debe a que el reparto de competencias tributarias entre el Estado central y el País Vasco conforme al artículo 14, apartado 1, del Concierto Económico se realiza esencialmente en función del domicilio fiscal de la empresa. Los ingresos que no se obtengan en el lugar de domicilio quedan, no obstante, sometidos, dentro de ciertos límites, a la tributación correspondiente a su domicilio fiscal. En cambio, no existe, de manera general, una sujeción al tributo por obligación real para centros de actividad en el lugar en que estén establecidos, vinculada a una deducción del impuesto o a una exención de los ingresos en el lugar del establecimiento principal de la empresa. Este aspecto distingue el reparto de competencias tributarias de las normas usuales en Derecho Internacional Tributario. Pero de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias.

b) Alcance objetivo de la autonomía política y económica

65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las enti-

dades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas» ³⁴. Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.

66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artículo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99

³⁴) Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible que «una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, *mediante las medidas que adopte* ³⁵⁾, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas» ³⁶⁾. Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

³⁵⁾ *La cursiva es mía.*

³⁶⁾ *Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.*

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión.

c) ¿Cuál es el auténtico marco de referencia: cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco?

72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la cuestión de si lo que debe contraponerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.

73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.

74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

- La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.
- En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.

75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.

76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central podrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe el órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de manera tal que en una

parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra.

d) Aplicación de cada uno de los criterios

78. Ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones. Por tanto, no es preciso seguir analizando si se cumple este criterio. Las objeciones de las demandantes en los procedimientos principales y de la Comisión sólo se refieren a la autonomía procesal y económica de los Territorios Históricos.

79. En este contexto, la Comisión, por lo que se refiere a la autonomía procesal, distingue acertadamente entre dos aspectos. El primero de ellos, que también podría denominarse autonomía puramente procedimental, se refiere a la libertad de las entidades infraestatales para adoptar normas tributarias en un procedimiento en el que el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir o, al menos para intervenir de manera decisiva. El otro aspecto se refiere al margen de actuación material que les corresponde a las entidades infraestatales conforme al ordenamiento jurídico interno. Para reflejar mejor este segundo aspecto, en lugar del concepto de autonomía procesal, utilizaré, en lo sucesivo el concepto de autonomía configurativa, tanto formal como material.

- Autonomía configurativa

80. Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia Azores, la norma infra-

estatal debe haberse adoptado «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido».

81. Sin embargo, en este contexto se remite al punto 54 de las conclusiones del Abogado General, en el que éste emplea una fórmula algo más genérica, al indicar que «la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y *sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo*» ³⁷⁾.

82. Por último, en el apartado 68 de la citada sentencia se señala que, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central, es necesario que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central.

83. Habida cuenta de esta redacción, quienes han formulado observaciones no están de acuerdo sobre en qué medida el hecho de que los Territorios Históricos estén vinculados, al adoptar su normativa tributaria, a determinados requisitos legales pone en entredicho su autonomía. La observancia de dichos requisitos está sometida al control jurisdiccional del Tribunal Supremo, es decir, de un tribunal de ámbito estatal. Entre quienes han presentado observaciones algunos consideran que dicha sumisión constituye una limitación de la autonomía de los Territorios Históricos.

84. Los requisitos constitucionales, incluido los impuestos por el Estatuto de Autonomía y por el

Concierto Económico, limitan el margen de actuación material de los Territorios Históricos. Por ello analizaré este aspecto en el marco del análisis de la autonomía material de configuración. En ese contexto también analizaré el control jurisdiccional expost. Puesto que dicho control no opera directamente en la fase de formación de la voluntad durante el procedimiento legislativo, no afecta a la autonomía formal de configuración en sentido formal, sino que tiene por objeto el respeto de los límites de la autonomía material de configuración.

– Autonomía formal de configuración

85. Existe autonomía formal de configuración cuando el Estado central no tiene ninguna posibilidad de intervenir directamente en el procedimiento que desemboca en la adopción de las normas tributarias, por ejemplo, teniendo que autorizar las disposiciones, pudiendo vetar su adopción o recabando la competencia para adoptarlas.

86. En cambio, como ha indicado acertadamente el Reino Unido, la autonomía formal de configuración no se ve menoscabada por el hecho de que el Estado central y la entidad territorial se informen o consulten recíprocamente sobre sus proyectos legislativos. Así cabe afirmarlo en cualquier caso cuando la entidad territorial es libre para decidir, en último término, aprobar las normas que proyecta aun en el caso de que el Gobierno central dictamine en contra de ellas.

87. Sin querer inmiscuirme en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiendo que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y co-

³⁷⁾ *La cursiva es mía.*

laborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencias del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

- Autonomía material de configuración

88. La autonomía material de configuración significa que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias. Sin embargo, en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho el legislador es completamente libre. Al contrario, el legislador siempre está sometido a las exigencias constitucionales, especialmente al respeto de los derechos humanos y de los derechos fundamentales. El Derecho comunitario también impone límites a la labor legislativa de los Estados miembros.

89. Por ese motivo, el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación de los Territorios Históricos hasta tal punto que éstos ya no puedan, en la práctica, perseguir fines de política económica propios al adoptar la normativa tributaria.

90. En este contexto es preciso mencionar, en primer lugar, el artículo 2 de la Constitución, que, por una parte, garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones de España pero, por otra parte, también les obliga a ser solidarias entre ellas. El principio de solidaridad también se

encuentra recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución. ¿Permite la autonomía que las regiones compitan entre sí a través de los impuestos o esta competencia es incompatible con el principio de solidaridad? Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los tribunales nacionales.

91. Además, el artículo 31 de la Constitución establece el principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Si deducimos de ello que en España únicamente debe haber un sistema tributario al que todos deben contribuir de acuerdo con su capacidad económica, los legisladores autonómicos no podrían establecer tipos impositivos reducidos. En efecto, si lo hicieran, el volumen de la carga tributaria no dependería exclusivamente de la capacidad económica del contribuyente, sino también del lugar en que éste residiera. Sin embargo, es probable que el artículo 31 no excluya que coexistan varios sistemas tributarios en España, *en el seno de los cuales* hayan de materializarse los citados principios.

92. En el plano de la Constitución cabe asimismo señalar el artículo 139, que obliga a dispensar el mismo trato a todos los españoles y prohíbe adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas. El artículo 3, letra c), del Concierto Económico completa esta disposición añadiendo que, en la elaboración de la normativa tributaria, los Territorios Históricos no puede producir efectos discriminatorios ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial.

93. Es cierto que las diferencias entre los tipos impositivos y entre las posibilidades de deducir pue-

den influir en el contribuyente a la hora de decidir dónde desea establecerse. Sin embargo, en su jurisprudencia relativa a las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Tratado no garantiza a los contribuyentes que el traslado de sus actividades a un Estado miembro diferente sea neutro en materia fiscal **38)**. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en materia tributaria, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el trabajador en el plano de la tributación indirecta. Ello se debe a que no existe un sistema tributario único en toda la Comunidad **39)**. Por consiguiente, que este principio pueda aplicarse a la situación en España también depende de en qué medida la normativa tributaria de los Territorios Históricos pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central.

94. Existen otras limitaciones que se desprenden del artículo 41, apartado 2, letra a), del Estatuto de Autonomía, que obliga a los Territorios Históricos a tener en cuenta la estructura impositiva general del Estado y las normas sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado contenidas en el Concierto.

95. Además, el artículo 2, segundo y el artículo 3, letra a), del Concierto Económico precisan que los Territorios Históricos deben atenerse a la estructura impositiva general del Estado y adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos. Sin embargo, el respeto de la estructura y conceptos impositivos generales del Estado no les impide forzosamente perseguir fines de política económica propios. Al contrario, para ello lo determinante es averiguar si pueden establecerse paráme-

38) Sentencia de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 55.

39) A este respecto, véase la situación 2, descrita en el punto 45 de estas conclusiones.

tros materiales, como el tipo y la base impositiva que difieran del régimen tributario común.

96. Otra limitación la constituye la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado [artículo 3, letra b) del Concierto Económico]. Sin embargo, probablemente esta exigencia permita a los Territorios Históricos trasladar el peso de la tributación entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas u otros impuestos, por una parte, y el impuesto de sociedades, por otra parte, sin modificar la carga tributaria media por habitante. También es posible compensar la reducción del tipo del impuesto de sociedades ampliando su base imponible.

97. En resumen puede afirmarse que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Así cabría afirmarlo si pueden fijar parámetros determinantes, como el tipo impositivo y la base imponible, de manera que diverjan esencialmente del régimen tributario común.

98. Entre quienes han presentado observaciones, algunos argumentan que de la jurisprudencia de los tribunales superiores españoles ya se deduce que no existe tal margen de apreciación. No puedo pronunciarme sobre este particular, pero me gustaría examinar brevemente las dos sentencias que se citan habitualmente a este respecto.

99. En la medida en que, a este respecto, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril de 2002 **40)**, cabe señalar que dicha sentencia no tenía directamente por

40) Anexo 7 a las observaciones de la Comisión.

objeto la competencia legislativa de los Territorios Históricos. Al contrario, se refería a normas del Estado central que establecían ventajas análogas a las de las normativas tributarias forales. Se favorecía a empresas que, por ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, estaban sometidas a la legislación tributaria del Estado y, por esa circunstancia, no podían acogerse a las ventajas fiscales conferidas por las Normas Forales para la creación de empresas en los Territorios Históricos. Conforme a la disposición estatal controvertida, se les reembolsaba las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto a lo que habrían ingresado de haberse podido acoger a la legislación tributaria foral.

100. El Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de esta diferencia de trato dispensada a dos categorías de empresas, en concreto, las empresas con domicilio social en otro Estado miembro de la Unión Europea y las empresas con domicilio social en España, pero fuera del País Vasco, que se encontraban en la misma situación por cuanto ambos operaban en el País Vasco ⁴¹⁾. Sin embargo, esta diferencia de trato se producía dentro del mismo ordenamiento jurídico. En cambio, no comparaba evidentemente la situación de los operadores económicos radicados en los Territorios Históricos y sometidos a la normativa tributaria foral con la de las empresas con domicilio social en el resto del territorio del Estado, sometidas al régimen tributario común.

101. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 ⁴²⁾ tampoco aporta forzosa-mente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configura-

ción. Aparentemente, el Tribunal Constitucional ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente.

102. A la luz de los principios de esta sentencia cabe interpretar las declaraciones del Tribunal Supremo en dos sentidos. Bien supuso ya implícitamente que, a falta de autonomía suficiente de los Territorios Históricos, únicamente cabe tomar el sistema tributario estatal como marco de referencia para analizar el carácter selectivo de las disposiciones tributarias forales, o bien consideró que el alcance de la autonomía dependía del concepto comunitario de ayuda de Estado.

103. Pero, si se tiene en cuenta la sentencia Azores, este último criterio conduce a un círculo vicioso. En efecto, el Tribunal de Justicia supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía con arreglo a la normativa interna. Para evitar tal círculo vicioso, debe considerarse que el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1. La interpretación del Derecho interno necesaria a tal fin es competencia de los tribunales nacionales y no puede ser asumida por el Tribunal de Justicia.

104. Por último, debe analizarse la alegación de que los Territorios Históricos carecen de suficiente autonomía porque sus disposiciones están sometidas a control jurisdiccional y, en última instancia concretamente por un tribunal de ámbito estatal

105. Cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territo-

⁴¹⁾ En definitiva, de esta forma consideró inconstitucional la discriminación de nacionales.

⁴²⁾ Vide supra, punto 25.

riales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

- Autonomía económica

106. Una entidad infraestatal tiene autonomía económica si tiene que asumir las consecuencias económicas de su normativa tributaria y no obtiene del Estado central ninguna compensación por la merma de recaudación que pueda derivarse de las divergencias respecto a la normativa del Estado central.

107. La aplicación de este requisito da lugar a considerables dificultades cuando la reducción del tipo impositivo o la concesión de otras ventajas no constituyen, como sucedía en el asunto Azores, un elemento de una especie de ayuda regional indirecta del Estado central. En efecto, en ese supuesto no existe un vínculo lógico entre la reducción de impuesto y los flujos financieros compensatorios entre el Estado central y las entidades infraestatales. Al contrario, en supuestos como el de los procedimientos principales, es preciso analizar en profundidad las relaciones económicas entre el Estado central y las entidades infraestatales que lo integran.

108. Este análisis resulta aún más difícil por cuanto, además de los presupuestos generales del Estado, de las regiones y de otras entidades territoriales, existen patrimonios especiales estatales que se superponen a aquéllos, especialmente, el régimen de la Seguridad Social, a través del cual pueden producirse otras transferencias financieras entre distintos territorios geográficos y organismos de ámbito estatal.

109. La autonomía económica de las entidades infraestatales no puede negarse por el mero hecho de que, en definitiva, se compruebe, tras dicho análisis del conjunto del saldo, que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades infraestatales. En efecto, dicha transferencia de fondos puede obedecer a múltiples causas, ajenas a las normativas fiscales infraestatales.

110. Por consiguiente, para poder afirmar que existe una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal, deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre las distintos niveles que integran el Estado.

111. A efectos del análisis supondremos que la reducción del tipo impositivo y las deducciones especiales que establecen las normas tributarias forales apartándose del régimen común del Estado da lugar a una merma de ingresos fiscales en un determinado ejercicio tributario. La afirmación de los Territorios Históricos de que su política tributaria incrementa de hecho los ingresos fiscales a largo plazo puesto que aumenta el número de empresas que se establecen en ellos es irrelevante. Si se acogiera tal

argumento a la hora de examinar si una medida constituye una ayuda de Estado, la prohibición de conceder tales ayudas quedaría privada de contenido. En efecto, las ayudas de Estado se conceden a menudo con el fin de promover un desarrollo económico positivo de las empresas beneficiarias, de forma que la «inversión» resulte, en definitiva, rentable para el Estado al crear puestos de trabajo, aliviar los sistemas de seguridad social y permitirle recuperar los fondos a través de los impuestos **43)**.

112. El instrumento aplicable a las relaciones económicas entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco e, indirectamente, de los Territorios Históricos, en el que se basan el tribunal remitente y quienes han presentado observaciones en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, es el cupo.

113. El sistema del cupo encuentra su base en el artículo 42, apartado 2, letras d) a f) del Estatuto de Autonomía, en los artículos 48 y siguientes del Concierto Económico y en la Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. En definitiva se trata de una transferencia de gran parte de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado central. Es preciso realizar esta transferencia porque una gran parte de los tributos los ingresan los Territorios Históricos, pero las prestaciones estatales las realiza el Estado central y la Comunidad Autónoma.

114. De manera muy simplificada cabe decir

43) A este respecto la Comisión alega, en particular, que, conforme a la jurisprudencia, lo determinante es el efecto de una ayuda a favor de una empresa concreta y no los objetivos perseguidos por ella [véanse las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión (C-56/93, Rec. p. I-723), apartado 79; de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión (C-241/94, Rec. p. I-4551), apartado 20, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, Rec. p. I-3671), apartado 25].

que la cuantía del cupo global del País Vasco, integrado por los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, que constituye la contribución al sostenimiento de las cargas generales del Estado, se determina de la siguiente forma: Se calcula el importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, presumiendo que todas las Comunidades Autónomas asumen las mismas competencias que el País Vasco. A continuación se aplica un índice de imputación, que se corresponde con la parte de ingresos tributarios de los Territorios Históricos en relación con el resto del Estado. Desde 1981 este índice de imputación es, invariablemente, del 6,24%. A continuación se realizan determinados ajustes y compensaciones que, sin embargo, no guardan relación directa con el importe de los ingresos tributarios. Al final resulta una cantidad que el País Vasco debe transferir al Estado. En el año de base 2002 ascendió a aproximadamente mil millones de euros y puede ser objeto de ajustes en los ejercicios siguientes.

115. Es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las disposiciones controvertidas han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. En conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho,

oscilaciones.

116. En cualquier caso, el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.

V. CONCLUSIÓN

117. Por consiguiente, debería responderse a la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de la siguiente forma:

«Procede interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria.

Tal autonomía requiere:

- que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional;
- que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración),
- que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración) y
- que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica).»

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2007.7.4.1. Convenios doble imposición – Tributación de la prestación correspondiente a los beneficiarios (no residentes) de una EPSV modalidad individual tras el fallecimiento de su titular: según los convenios entre España e Italia y entre España y EE.UU solo se someten a tributación en el estado de residencia de los perceptores.

HECHOS PLANTEADOS

La Entidad E debido al fallecimiento del titular de un plan de previsión individual, debe realizar el pago de la prestación correspondiente a sus beneficiarios, dándose el caso de que dos de ellos son no residentes, uno tiene su residencia en Italia y el otro en EE.UU.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicitamos información acerca de cual sería la naturaleza de este pago y por lo tanto el porcentaje de retención aplicable a cada uno.

CONTESTACIÓN

Las entidades de previsión social voluntaria, reguladas en la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto

92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria y en la Circular de 22 de diciembre de 1998 del Director de Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco, pueden responder a tres modalidades: empleo, asociado e individual.

El Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 21 que dice:

“Artículo 21. Otras rentas.

- 1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*
- 2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o preste sus servicios profesionales por medio de una base fija allí situada, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En este caso, las rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante según su propia*

legislación interna.”

Así mismo, el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 23 que dice:

“Artículo 23. Otras rentas.

1. *Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*
2. *Las disposiciones del apartado 1 no serán aplicables a las rentas distintas de las rentas derivadas de bienes inmuebles conforme a la definición del apartado 2 del artículo 6 (Rentas de bienes inmuebles), si el beneficiario efectivo de las rentas, residente de un Estado contratante realiza o ha realizado en el otro Estado contratante una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y las rentas son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.”*

En consecuencia, las pensiones que no derivan de un empleo anterior obtenidas por residentes en Italia o en los Estados Unidos de América abonadas por Entidades de Previsión Social Voluntaria, con in-

dependencia del tratamiento tributario que en su día fuese de aplicación a las aportaciones a dichos sistemas de previsión a efectos del IRPF del aportante, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de los artículos 21 y 23 anteriormente citados, no serán sometidas a tributación en el Territorio Histórico X.

CONSULTA 2007.8.8.1. ITP y AJD - La incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, debiendo entenderse como dos operaciones distintas -i) ampliación o novación del préstamo y ii) la fianza- y siendo el sujeto pasivo el acreedor afianzado. Es competente para la exacción la Administración del territorio en que tenga su residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica) el acreedor afianzado.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad financiera consultante plantea el supuesto de hecho de que se incorpore un fiador, no sujeto pasivo del IVA, a la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario en cuyo otorgamiento ni se incluyó ni se previó la inclusión de ningún fiador.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) El tratamiento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y actos Jurídicos Documentados de esta operación.

2) La Administración competente para la exacción del Impuesto que, en su caso, deba liquidarse.

CONTESTACIÓN

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas, resulta de aplicación el artículo 7 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), donde se dispone que: *“Son transmisiones patrimoniales sujetas: (...) b) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos. 5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En los supuestos a los que se refiere esta letra, no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las entregas de los demás bienes y derechos distintos de los inmuebles in-*

cluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”.

Sobre este particular, el artículo 15 de la misma NFITPAJD determina que *“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”.* Sin embargo, este precepto se encuentra desarrollado, y matizado, en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado mediante Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, de conformidad con el cual: *“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía e préstamo, tributarán exclusivamente en concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía”.*

En consecuencia con todo lo anterior, la constitución de una fianza es una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo que quien la constituya sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, en cuyo caso se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En relación con este punto, debe atenderse al carácter del fiador (por ser éste quien constituye la fianza), sin que sea relevante la condición del acreedor afianzado. No obstante, la constitución de una fianza tributa sólo en concepto de préstamo cuando la garantía sea simultánea a la concesión del préstamo, o cuando en el otorgamiento de éste se encuentre prevista su posterior constitución. De todo lo cual cabe concluir que la incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que

ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

El sujeto pasivo de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto será el acreedor afianzado, según lo dispuesto en el artículo 8 de la NFITPAJD, en virtud del cual: *“Estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: (...) e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado. (...)”*.

Respecto a la base imponible, el artículo 10 de la ya citada NFITPAJD prevé que: *“2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes: (...) k) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido, constituirá la base el capital de la obligación o valor de la cosa depositada”. De acuerdo con este precepto, la base imponible de la operación por la que se pregunta será “el capital de la obligación”, es decir el importe afianzado o la cuantía total que, de acuerdo con el derecho civil, el fiador garantiza mediante el contrato de fianza (montante de la obligación asumida por el fiador). A estos efectos, el artículo 1.827 del Código Civil recoge que: “La fianza no se presume. Debe ser expresa y no puede extenderse a más de lo contenido en ella. Si fuere simple o indefinida, comprenderá no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio, entendiéndose, respecto de éstos, que no responderá sino de los que se hayan devengado después que haya sido requerido el fiador para el pago”*.

En lo que afecta al tipo de gravamen, el artículo 11 de la ya citada NFITPAJD señala que: *“1. La*

cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente: (...) c) El 1% si se trata de constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza. (...)”.

Todo ello, con independencia de la tributación que pueda corresponder a la ampliación o novación del préstamo, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la NFITPAJD, donde se indica que: *“A un solo negocio no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varios de ellos sujetos al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada uno de aquéllos, salvo en los casos en que se determine otra cosa”*. Ya que en el supuesto planteado se constata la existencia de dos acuerdos distintos. De un lado, una ampliación o novación del préstamo inicialmente otorgado y, de otro, la constitución de una garantía personal anteriormente no prevista. Por lo que debe entenderse que la ampliación o novación del préstamo y la fianza constituyen operaciones distintas (y gravadas según corresponda a cada una), independientemente de que se formalicen en la misma escritura o en escrituras separadas.

2. En lo que afecta a la segunda de las preguntas formuladas, ha de atenderse a lo previsto en el artículo 6 Uno. A) 3º de la NFITPAJD, donde se establece que: *“Uno. La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: A) Transmisiones Patrimoniales: (...) 3.º En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en territorio vizcaíno, o sien-*

do persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal. Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vizcaíno o sean inscribibles en el mismo las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas si desplazamiento. Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio vizcaíno y en otro territorio, foral o común, o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en Bizkaia y en otro territorio, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y a otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes. (...)”.

Consecuentemente, la exacción de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la constitución de fianzas corresponderá a esta Hacienda Foral cuando el acreedor afianzado, siendo persona jurídica, tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia (al margen de dónde se encuentre el inmueble hipotecado en un caso como el que es objeto de consulta).

CONSULTA 2008.2.3.1. IVA - Régimen de tributación en el impuesto de una tipología diversa de servicios médicos encargados por una sociedad a un médico externo a la compañía: exploración directa al lesionado, emisión de informe de daños corporales, asistencia a juicio, etc.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Exploración directa de un lesionado (susceptible de ser indemnizado conforme a los distintos contratos de seguro), diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento siempre con el visto bueno del lesionado y la compañía, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.
- Informe de Valoración del daño corporal en base a documentos médicos y sobre secuelas padecidas por un lesionado y consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes (informe en base a datos clínicos y/o analíticos)
- Asistencia a Juicio para ratificar el informe pericial.

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a que tipo o exenta del Impuesto.

CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992, de 28 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º del citado Decreto Foral del IVA, dispone que “estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas”.

Para la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanita-

rios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: “los considerados como tales en el ordenamiento jurídico” y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de

diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En consecuencia con todo lo anterior cabe contestar lo siguiente:

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido la exploración directa de un lesionado, diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los informes de valoración del daño corporal en base a documentos médicos, datos clí-

nicos y/o analíticos, sobre secuelas padecidas por un lesionado, consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes y la asistencia a juicios para ratificación de los informes o dictámenes emitidos previamente, dado que la finalidad de los mismos no es la de diagnosticar, prevenir o curar enfermedades, sino que van destinados a ser utilizados en otros ámbitos distintos del sanitario dimanantes de reclamaciones patrimoniales, contencioso-administrativas o judiciales.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos en el párrafo anterior a los que no les es de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

CONSULTA 2008.2.3.2. IVA – Están sujetos y no exentos del IVA los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico (aunque sea a través de sociedad mercantil) para una compañía de seguros, consistentes en expedir un certificado cuya finalidad es facilitar que la compañía fije la prima exigible al tomador del seguro.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Reconocimientos médicos y pruebas diagnósticas consistentes en expedir certificados para facilitar o permitir que la compañía fije la prima que debe exigir.

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a que tipo o exenta del Impuesto.

CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º de la citada normativa, dispone que "estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A efectos de la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional

médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: “los considerados como tales en el ordenamiento jurídico” y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del De-

creto Foral 102/1992.

Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige una compañía de seguros como requisito previo para fijar la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En base a lo expuesto cabe contestar que están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, incluso por medio de una sociedad mercantil, para una compañía de seguros consistentes en expedir un certificado médico sobre la salud de una persona y cuya finalidad es facilitar o permitir que una compañía de seguros fije la prima que debe exigir al tomador del seguro.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos, al no serles de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

CONSULTA 2008.2.3.5. IS – Los dividendos percibidos de otras sociedades, al no suponer contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, no computan en la determinación del volumen de operaciones a efectos de considerar a la sociedad como pequeña empresa en el IS.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene por objeto el arrendamiento de inmuebles y la gestión y administración de valores. Tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Sus ingresos provienen, básicamente, de los rendimientos generados en la actividad de arrendamiento de inmuebles y de los dividendos repartidos por sociedades en las que ostenta una participación superior al 5% que cumple los requisitos exigidos para su no consideración como valores a los efectos de lo previsto en el artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si los dividendos que percibe deben incluirse dentro del volumen de operaciones que ha de tomarse en cuenta para determinar si tiene o no la consideración de pequeña empresa.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), en cuyo artículo 49 se establece que: "1. Se entenderá como pequeña empresa

aquella que cumpla los siguientes requisitos: a) Que lleve a cabo una explotación económica. b) Que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 6 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 2.400.000 euros. c) Que su plantilla no supere las 50 personas empleadas. d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas a que se refieren los artículos 59 y 60, respectivamente, de esta Norma Foral, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 38 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, donde se indica que: "1. Los requisitos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto deberán cumplirse en el ejercicio anterior a aquél en que se pretenda la aplicación del régimen previsto para las pequeñas y medianas empresas. 2. A efectos del cómputo del requisito previsto en las letras c) de los apartados 1 y 2 mencionados en el apartado anterior, la plantilla no deberá superar, respectivamente, las 50 ó 250 personas empleadas en cualquier día del periodo impositivo de referencia. 3. En el caso de que el periodo impositivo anterior hubiese sido inferior al año, únicamente se elevará al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones. Del mismo modo se procederá cuando se trate de una entidad de nueva creación. 4. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes recogidas en el artículo 49 de la Norma Foral 3/1996 se referirán al con-

junto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio. A efectos del cómputo del inmovilizado neto y del volumen de operaciones, se tendrán en cuenta las eliminaciones que procedan de acuerdo con lo previsto en la sección 4.ª del capítulo III de las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre”.

A estos efectos, el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, recoge que: “(...) Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. (...)”.

Del análisis de estos preceptos se puede concluir que el volumen de operaciones a que se refiere el artículo 49 de la NFIS debe determinarse mediante la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, para su cálculo debe tenerse en cuenta el importe de las

contraprestaciones derivadas de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, exentas o no, realizadas por el contribuyente (incluidas las no sujetas al IVA por localizarse fuera de su ámbito territorial de aplicación). Sin embargo, hay que tener presente que los ingresos derivados de participaciones en el capital de otras empresas no provienen de la realización de ninguna entrega de bienes ni de ninguna prestación de servicios, toda vez que la mera tenencia de participaciones en el capital de otras entidades no supone la explotación de ningún bien o derecho con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo que se perciba, fruto de estas participaciones, es única y exclusivamente el resultado de ostentar la propiedad sobre las mismas. Por lo que los dividendos no forman parte del volumen de operaciones por el que se consulta (al no suponer la contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios).

No obstante, se hace preciso aclarar que el hecho de que los títulos que dan derecho a los dividendos por los que se pregunta cumplan los requisitos para su no consideración como valores a los efectos de lo dispuesto en el artículo 66 de la NFIS (por representar una participación superior al 5%, disponer la compareciente de la oportuna organización de medios materiales y personales para gestionarlos, y no tener las sociedades participadas más de la mitad de su activo formado por valores o por elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas), no supone, por sí mismo, que la entidad consultante realice una explotación económica. Toda vez que para que las acciones y participaciones en el capital de otras entidades se excluyan del cómputo de los valores no se requiere más que contar con la organización necesaria su administración y para cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio.

CONSULTA 2008.2.3.6. IVA - Actividad inmobiliaria caracterizada por contrato de permuta (adquisición de un terreno a cambio de viviendas a construir en dicho terreno) en cuyo otorgamiento no se repercutió el IVA, con entrega de las viviendas transcurridos más de cuatro años: pérdida del derecho a repercutir el impuesto e improcedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas.

HECHOS PLANTEADOS

PRIMERO.- Que la sociedad "P, SL.", cuyo objeto es la promoción inmobiliaria, celebró en el año 2002 un contrato de permuta inmobiliaria mediante el cual adquiriría un terreno a cambio de determinadas viviendas a construir sobre dicha parcela, sin que en dicho momento la sociedad "P, SL." repercutiera el Impuesto sobre Valor Añadido ni expidiera factura alguna.

SEGUNDO.- Que la sociedad "P, SL." ha finalizado la citada promoción en el año 2007, procediéndose en dicho momento a la entrega material de las viviendas comprometidas.

TERCERO.- El artículo 75, apartado Uno, número 1º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante DFIVA) dispone que el IVA se devenga en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante, en el apartado dos del citado artículo 75 se establece que, pese a lo dispuesto en el apartado uno del mismo artículo, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos antici-

pados (la entrega del terreno tiene la consideración de pago anticipado por la entrega de las viviendas que se producirá en el futuro), el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos.

CUARTO.- Asimismo, y en relación con las reglas para la determinación de la base imponible, el artículo 80, apartado seis del susodicho DFIVA dispone que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido."

QUINTO.- Que, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, "P, S.L." hubo de determinar provisionalmente la base imponible en el momento de recibir el terreno (año 2002) aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de su rectificación si el valor de correspondiente a las citadas viviendas fuera diferente en el momento de la entrega material de las mismas (año 2007).

SEXTO.- Por todo ello, y en virtud de 1.0 preceptuado en el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se formulan las siguientes

CUESTIÓN PLANTEADA

1º.- Dado que la sociedad "P, S.L." no procedió a repercutir el IVA correspondiente en el momento de otorgarse el contrato de permuta (año 2002), ¿puede repercutir el impuesto correspondiente al susodicho pago anticipado en el ejercicio 2007 teniendo en cuenta que han transcurrido más de 4 años?

2ª.- Teniendo en cuenta que el valor de mercado de las viviendas entregadas en el año 2007 es superior al valor que se les atribuyó en el año 2002, ¿cuál sería la manera de proceder por parte de "P, S.L." en el momento de entregar las viviendas a efectos de IVA?

3ª.- En relación con la anterior pregunta, ¿cuáles son las obligaciones de facturación en el momento en que se realiza la entrega definitiva de las citadas viviendas?

CONTESTACIÓN

El artículo 75 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, citado por la empresa consultante, constituye la transposición del artículo 63 de Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual señala que "el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios."

No obstante, en el artículo 65 de la misma Directiva, se continúa diciendo: "En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas".

El artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE establece que se considerarán como:

"1) "devengo del impuesto": el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones le-

gales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) "exigibilidad del impuesto": el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse."

En aplicación de estos preceptos, la operación de transmisión de terrenos a cambio de la entrega futura de edificaciones implica que la entrega inicial de dicho terreno supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente, en su caso, a dicha entrega, como el devengo de la entrega de las edificaciones, considerándose la entrega del terreno como pago anticipado de la entrega de dichas edificaciones que se producirá en el futuro, una vez su construcción haya concluido.

En estos términos, la entrega del terreno, en cuanto que pago anticipado de la futura entrega de las edificaciones, determina el devengo del Impuesto correspondiente a dichos pagos.

Tal como recoge el consultante, el artículo 80.seis del Decreto Foral 102/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicios de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido." La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el devengo de las mismas. Por ello, en el momento de la entrega del terreno sólo tuvo lugar un pago anticipado de la entrega de la edificación y, en ese momento, sólo pudo realizarse una determinación provisional de la base imponible. La base

imponible sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado.

Por su parte el artículo 88 del Decreto Foral 102/1992 dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicho Decreto Foral, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

Finalmente, el artículo 88, apartado cuatro del citado texto legal establece que se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

El artículo 89 del Decreto Foral 102/1992 establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de dicho Decreto Foral dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto

correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

El apartado dos del mismo precepto señala que lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado tres, letra b) del mismo artículo no procederá la rectificación de las cuotas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

De acuerdo con el escrito de la consulta P, S.L. no emitió factura, ni repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido con motivo de la permuta inmobiliaria realizada en el año 2002. En aplicación de los preceptos expuestos en el caso planteado en la presente consulta, en el año 2007 la consultante ha perdido el derecho a la repercusión del Impuesto y no concurren las circunstancias exigidas para rectificar las cuotas no repercutidas.

En base a lo expuesto P, S.L., una vez conocido el verdadero valor de las viviendas que entregará en el año 2007, emitirá una factura cuya base imponible estará constituida por la diferencia entre el valor provisional calculado en el año 2002 y el valor definitivo de las viviendas. Esta factura no tiene carácter de factura rectificativa y ha de cumplir los requisitos exigidos en el artículo 6 del Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

CONSULTA 2008.3.3.1. IRPF – Tratamiento en el IRPF de las diferentes modalidades de ayuda otorgadas a colectivos de funcionarios o personal laboral de la Administración con cargo a los fondos sociales.

HECHOS PLANTEADOS

En la actualidad hay diferentes fondos sociales relacionados con la Administración que afectan a diferentes colectivos de funcionarios o personal laboral, personal docente no universitario, personal dependiente de la Administración de Justicia, etc.

Mediante estos fondos sociales se conceden ayudas económicas por gastos de enfermedad, adopción internacional, atención a disminuidos, por hijos, formación,... A la consulta se acompaña los reglamentos o bases de los distintos fondos sociales citados.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer los criterios a aplicar en relación con el IRPF para el caso particular de los fondos sociales relacionados con la Administración de la Comunidad Autónoma.

CONTESTACIÓN

Respecto a la consulta planteada es de aplicación el artículo 15 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas¹⁾, que establece que:

“ARTÍCULO 15.- CONCEPTO DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal por cuenta ajena o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.”

Conforme a esta definición, las ayudas que se otorgan con cargo a los fondos sociales objeto de esta consulta constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores y, por tanto, sujetos al IRPF y al sistema de retenciones a cuenta.

No obstante, no tendrán la consideración de renta sujeta al Impuesto aquellas ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente, en la medida que, tales ayudas, vayan destinadas al tratamiento o resta-

¹⁾ Álava: Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Bizkaia: Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Gipuzkoa: Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

blecimiento de la salud. No constituyen renta gravable en el IRPF, entendiéndose que no puede apreciarse una afluencia de riqueza, ya que las mismas sólo persiguen recobrar la salud.

Cualquier otra prestación de tipo social concedida a personas con enfermedades o lesiones, cuyo fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica para éste y, por tanto, estará sujeta al IRPF y a su sistema de retenciones.

En este caso, la finalidad de la ayuda será ajena al concepto de asistencia sanitaria, entendido como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas.

Estarán sujetas al Impuesto, como rendimientos del trabajo, todas aquellas ayudas económicas por gastos de enfermedad o sanitarios que se encuentren cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

En cuanto al tratamiento en el IRPF de los distintos tipos de ayudas contenidas en las bases de los citados fondos sociales, se informa lo siguiente:

1º. Las ayudas por tratamientos e intervenciones médicas, así como la rehabilitación posterior, y las ayudas por gastos de oftalmología, de odontología y de ortopedia, plantillas y audífonos, tanto de los empleados como de sus familiares, no están sujetas al Impuesto al tener el carácter de gastos de enfermedad, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

2º. Las ayudas para la atención a discapacitados, tanto de los empleados como de sus familiares, por tratamiento, rehabilitación o atención especial de deficiencias físicas, psíquicas o sensoriales, tampoco están sujetas al IRPF, así como las ayudas derivadas de la adaptación de vehículos a motor y

la vivienda.

3º. Las ayudas por adopciones, por hijos para gastos de guardería, por gastos de estudios y formación están sujetas al IRPF.

4º. Las ayudas de carácter excepcional no estarán sujetas al IRPF en la medida en que las mismas estén destinadas al tratamiento o restablecimiento de la salud, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria (artículo 86 en Bizkaia).²⁾

CONSULTA 2008.4.4.1. IRPF – Aplicación de los porcentajes de integración del 50% y/o del 60% a los rendimientos del trabajo obtenidos por un directivo en concepto de:

i) contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía.

ii) contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa.

El importe de las retenciones a practicar sobre estos rendimientos se calcula teniendo en consideración los referidos porcentajes del 50% y/o 60%.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, S, S.L., abonará el 1 de

²⁾ Álava: Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

Bizkaia: Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

enero de 2008, unas cantidades a un directivo de la entidad, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008.

En el año 2006, tuvo lugar un cambio en la posición del socio mayoritario de la sociedad consultante, que determinó la asunción por parte del nuevo socio de la totalidad de relaciones laborales que tenía la entidad consultante al tiempo de la transacción, en el que el directivo continuaba manteniendo el derecho a resolver su contrato y percibir la indemnización en el supuesto de un cambio de accionista mayoritario dentro del grupo empresarial.

CUESTIÓN PLANTEADA

A) Aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 a las cantidades percibida en concepto de compensación o reparación de complemento salarial previsto en el artículo 7.1e) del Decreto Foral 111/2001, o

B) Aplicación del porcentaje de integración del 60 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 por tratarse de un rendimiento generado en más de dos años, concretamente en los dos y seis meses de duración del contrato.

C) Aplicación del artículo 99 del D.F. 111/2001, a la base de la retención a computar a los efectos de practicar retención sobre las citadas cantidades.

CONTESTACION

De conformidad con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 15 de la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 y 2. a) del artículo 19. De la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

A) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el mismo directivo de la entidad consultante, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, el apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

“2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

Por lo tanto, las cantidades a percibir por el directivo de la entidad consultante como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, se califican de rendimientos del trabajo cuyo período de generación es superior a 5 años y no se obtienen de forma periódica o recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, el rendimiento íntegro del trabajo, se obtendrá por la aplicación del porcentaje del 50% sobre la contraprestación percibida, tal y como está previsto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas.

B) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el directivo en el año 2008 de la entidad consultante, como contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008, como consecuencia del cambio de titularidad se califican como rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años e inferior a 5 años y no obtenerse de forma periódica o recurrente.

En consecuencia, se aplica el porcentaje del 60%, para determinar el rendimiento íntegro, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, respecto al importe de las retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo, los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre que aprueba el Reglamento del I.R.P.F. y deroga el Decreto Foral 111/2001, dispone:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que corresponda de los siguientes:

a) Con carácter general el que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente, resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente

Cuando se trate de retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de

otros órganos representativos, el porcentaje de retención será del 35 por 100.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19, 20 y 21 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.”

En consecuencia, las retenciones a practicar sobre los rendimientos a percibir por el directivo de la entidad consultante en el ejercicio 2008, por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en

la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa, será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra a percibir, el porcentaje que corresponda en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del directivo que resulte de la tabla de porcentajes regulada en el artículo 107 del Decreto Foral 76/2007, así como de la aplicación de los porcentajes del 50% y del 60% aplicables a los rendimientos a percibir por la renuncia a resolver anticipadamente y por el compromiso de permanencia en la empresa respectivamente, previstos en el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero del I.R.P.F., de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 que aprueba el reglamento del I.R.P.F.

