

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (PLENO)
Sentencia de 25 de abril de 2002
Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Cachón Villar

**Inconstitucionalidad de la D.A. 8ª de la Ley 42/1994, (Ley de Acompañamiento).
Normas Forales sobre incentivos fiscales a la inversión.**

El origen de la situación que provoca esta sentencia se encuentra en las Normas Forales sobre incentivos fiscales a la inversión (28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 5 de julio, y 6/1988, de 14 de julio, de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente) que provocaron la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo que declaró la discriminación que dichos regímenes fiscales suponían en relación con el artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, considerándolos incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1º del artículo 92 del Tratado.

Para afrontar esta situación, el Estado, dictó la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994, Ley de Acompañamiento para 1995, que ordenaba:

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

La Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contra la citada disposición considerando que afectaba a diversos derechos y principios constitucionales, y que ahora es aceptado por el Tribunal, si bien con dos votos particulares en contra.

La sentencia contiene importantes declaraciones en orden a varios principios constitucionales que, en aspectos objeto de votos particulares, posiblemente tendrán aplicación respecto de las Comunidades de régimen común en la medida en que los criterios fijados por el Tribunal resultan de aplicación a éstas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Segundo: (...) los efectos de la Disposición adicional impugnada son de exclusiva aplicación a los sujetos citados -no residentes en España que operan en el País Vasco y

Navarra- pero no a aquellas otras personas o entidades que, aun operando en dichas Comunidades, están establecidas en cualquier otra parte de España. Esto es, para que un sujeto se convierta en acreedor de la "ayuda" contemplada en la norma cuestionada en el presente recurso, es necesaria la concurrencia de una serie de requisitos: a) Que se trate de un no residente en España que sea residente en la Unión Europea; b) Que opere en el País Vasco o Navarra; y c) Que no le sea de aplicación la legislación tributaria de la Comunidad Autónoma o Foral, sino la del Estado. Por tanto, esta ayuda no es aplicable: 1) a los no residentes en España que operen en territorio común, los cuales quedan bajo el ámbito de aplicación de la normativa general del Estado en materia de tributación de no residentes (antes, las Leyes reguladoras del IRPF y del IS; hoy en día, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de No Residentes); 2) a los residentes en el País Vasco o Navarra que operen en dichos territorios forales, lo cuales quedan sometidos a su propia normativa tributaria; 3) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco y Navarra y que les sea de aplicación la normativa foral, siendo para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa autónoma (como ocurre, por ejemplo, con los que operan exclusivamente en el País Vasco o Navarra); 4) a los residentes en territorio común que no operen en el País Vasco o Navarra, a quienes se aplica la norma común y, en su caso, las especialidades propias de cada Comunidad Autónoma; y 5) a los residentes en territorio común que operen en el País Vasco o Navarra, pero que no les sea de aplicación la normativa foral sino la común, por ser para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa común (como ocurre, por ejemplo, con algunos de los que operan tanto en territorio común como en territorio foral) .

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

(...)

Cuarto: En el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad se alega la vulneración por la Disposición adicional impugnada de varios preceptos de nuestra Constitución. Ahora bien, lo cierto es que nuestro análisis se debe limitar a contrastar la norma con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), igualdad (arts. 14 y 31.1 CE) y libertad de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19, 38 y 139 CE), pues las vulneraciones relativas a los principios de solidaridad y de lealtad constitucional -como correctamente apunta el Abogado del Estado- se dirigen en realidad contra los regímenes forales de Convenio y Concierto, ajenos a la problemática constitucional que aquí se plantea, lo que los excluye de cualquier pronunciamiento por parte de este Tribunal.

(...)

Séptimo: Salvada, en principio, la posible arbitrariedad de la disposición legal impugnada desde el punto de vista de la finalidad perseguida, resta por concretar si, no obstante poseedora de una finalidad constitucionalmente legítima, introduce alguna clase de desigualdad lesiva de la garantía de la igualdad prevista en el Texto Constitucional, bien de forma genérica en el artículo 14 CE, bien en cualquiera de sus manifestaciones específicas, a saber, y en lo que al presente supuesto respecta, desde el punto de vista estrictamente tributario (art. 31.1 CE), desde la óptica de la libertad de empresa (art. 38 CE) o, finalmente, desde la perspectiva de la libertad de residencia y circulación (art. 139 CE).

este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (...)

Por otra parte, también hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues, la igualdad ante la ley

tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (...)

Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí estamos facultados para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad (...) Por este motivo, la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando "se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

Octavo: *. Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional "requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (...)*

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

A tal fin es necesario partir diciendo que no cabe duda de que, en principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador -la condición de no residente en España- podría justificar en otras circunstancias el trato dispar, dado que históricamente razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras han venido justificando el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensaban a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio.

Así las cosas, es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. (...) Ahora bien, lo que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (...)

Pues bien, a diferencia de otras medidas tributarias localizadas en una parte del territorio nacional (por ejemplo, las previstas para Ceuta y Melilla, consecuencia del infradesarrollo regional, o para Canarias, resultado de su insularidad), la ayuda ahora analizada carece de justificación alguna que la legitime desde el punto de vista tributario, pues no responde a ninguna clase de política sectorial -social o económica-, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido -como se ha dicho- el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva.

Noveno: Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando *prima facie* parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo -el de los residentes en España- es necesario distinguir, a su vez, entre aquéllos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común).

Y ello porque, si bien la exclusión que la norma impugnada hace en su aplicación respecto de los primeros se justifica, precisamente, en la existencia de los beneficios fis-

cales forales, superando con ello el juicio de razonabilidad, sin embargo, la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.

Por otra parte, las mismas consecuencias derivadas de la disposición adicional impugnada son extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido. Ciertamente, al ser el crédito fiscal analizado equivalente al beneficio fiscal foral no disfrutado como consecuencia de la aplicación de la normativa común, es decir, siendo la ayuda estatal prevista en la Ley 42/1994 directamente proporcional al beneficio fiscal foral no aplicable al no residente, entonces, la ayuda estatal se concreta en magnitudes tales como las que a continuación se indican. (...)

En suma, la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo".

10. El hecho de que la norma impugnada pretendiese dar cumplimiento a un mandato de la Comisión Europea no evita, sin embargo, la lesión del art. 31.1 CE (...) En este sentido, siendo cierto que la norma impugnada está dotada de una finalidad razonable desde el punto de vista constitucional, sin embargo, también lo es que el medio utilizado para alcanzar tal fin es inadecuado. En efecto, conforme a nuestra doctrina, la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto Constitucional rige también para la ejecución del Derecho Comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (...).

Así las cosas, el cumplimiento de la exigencia de la Comisión Europea implicaba que la Comunidad Autónoma afectada modificase su normativa en los términos exigidos

por la Comunidad Europea, por ser esa Administración territorial la que había introducido en su normativa foral los beneficios fiscales declarados contrarios al mercado común y por ser esa Comunidad la única habilitada para suprimir o modificar tales beneficios (...)

Undécimo: Tampoco supera la norma impugnada el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE). En efecto, con relación a la libertad de empresa (...) el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia (...) lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad (...) Ahora bien, también hay que ponerlo en relación con el art. 139.2 CE, pues toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que "el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce (...), entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad" (...)

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

Al Estado se le atribuye por la Constitución, entonces, el papel de garante de la unidad, pues la diversidad viene dada por la estructura territorial compleja, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2) y, en concreto, el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica que exige la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general a todo el territorio nacional (...) siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre aquella misma materia (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6).

Ahora bien, en principio, al Estado no le es dado que en uso de sus competencias generales sea él mismo quien quiebre esa unidad sin una justificación razonable desde el punto de vista constitucional cuando, antes al contrario, la unidad del orden económico implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general

Duodécimo: *Conforme a lo dicho, la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, "es decir, a no soportar un perjuicio –o una falta de beneficio- desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos" (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4). No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas. (...)"*