

## Una opinión sobre el fallo del TSJ del PV en relación al recurso interpuesto por el abogado del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre.

José Luis Vivanco Mugarza

### Resumen

*Tras una exposición del objeto del recurso, de los argumentos de la parte recurrente y de los fundamentos de la sentencia, el autor pone de manifiesto sus discrepancias con el fallo.*

El fallo de la sentencia que pretendemos comentar brevemente anula preceptos introducidos por la NF 9/1994, de 22 de diciembre, en la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, hoy derogada. Sin embargo las cuestiones objeto del recurso continúan hoy vigentes en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia y el hecho de que, en nuestra opinión, los fundamentos del fallo no sean irrefutables nos ha animado a someter nuestro criterio a los lectores.

### 1. Introducción.

Con fecha 26 de marzo de 1998, la sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha dictado sentencia<sup>1</sup> en el recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra determinados artículos de la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para 1995 (FFB marzo/1995, ref. 042).

En el mencionado recurso se solicitaba que se declararan no ajustados a derecho los artículos 5 y 7 de la citada disposición.

El artículo 5 de la NF 9/1994 (recurrido), daba nueva redacción al artículo 29 de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente en aquel momento y referido a la "Deducción por doble imposición internacional". Esta nueva redacción incorporaba, en su apartado dos, a la normativa del Impuesto sobre Sociedades el tratamiento de los beneficios percibidos a título de socio por las sociedades matrices de sus sociedades filiales residentes en el extranjero. En resumen, este tratamiento era el de la aplicación del método de exención en sede de la entidad matriz perceptora del dividendo, considerándose como tal aquella entidad cuya participación directa o indirecta en la no residente fuese igual o superior al 10 por 100 y que la participación se hubiese poseído por la matriz durante un periodo ininterrumpido de al menos un año de antelación a la fecha de la exigibilidad del beneficio. En territorio común este tratamiento era el de imputación con deducción del impuesto soportado, alcanzándose la consideración de matriz con porcentajes de participación superiores al 25 por 100 y periodos de tenencia superiores a dos años.

Por su parte el artículo 7 de la NF 9/1994 (recurrido) incorporaba a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, a través de la adición de una nueva Disposición Adicional en la Norma Foral reguladora del mismo, el régimen de "inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes", es decir, la denominada transparencia fiscal

<sup>1</sup> El texto íntegro de esta Sentencia se publica en este mismo número bajo la referencia 98.124.

internacional. En este caso, y con referencia a la regulación de esta misma materia en territorio de régimen común, la diferencia fundamental estribaba en que en la normativa vizcaína se exigía un requisito adicional para su aplicación. Este requisito era que la entidad generadora de rentas pasivas residiera en países no pertenecientes a la Unión Europea, o dicho de otro modo, en la normativa vizcaína no se aplicaba la transparencia fiscal internacional en el caso de que las rentas fueran obtenidas por entidades residentes en la Unión Europea.

## 2. El recurso.

### 2.1. Contra el artículo 5.

La impugnación de este artículo 5 se basa en que la aplicación del método de exención frente al método de imputación y el establecimiento de la relación matriz-filial en virtud de un porcentaje del 10 por 100 frente al del 25 por 100, vulneran los apartados 3 y 11 del artículo 4<sup>2</sup> de la Ley del Concierto Económico al poder producir un efecto de atracción de capitales hacia territorio vizcaíno para aplicarlo a la constitución de sociedades matrices con filiales en el extranjero.

### 2.2. Contra el artículo 7.

La impugnación de este artículo 7 se basa en que las rentas objeto de imputación quedarían discriminadas por el hecho de su procedencia y se privilegiaría la constitución de entidades en Bizkaia vulnerando de nuevo el artículo 4.11 de la Ley del Concierto.

## 3. El fallo.

Aunque sistemáticamente parecería más lógico analizar en primer término los fundamentos de la sentencia preferimos adelantar el fallo para situar al lector.

El fallo estima parcialmente el recurso contra la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre, anulando la letra a) del apartado 2 del artículo 5 "Que la participación en el capital de la sociedad no residente sea al menos del 10 por 100" y la letra c) del artículo 7 "Que residan en países no pertenecientes a la Unión Europea".

## 4. La sentencia.

### 4.1. Respecto al artículo 5.

La Sala recuerda (Fundamento Segundo) que la medida recurrida recae en la normativa ya existente en Bizkaia concretada en la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, también recurrida en su momento, y por ello se refiere a la sentencia dictada el 11 de mayo de 1994 en relación con aquel recurso por abordar las mismas cuestiones ahora suscitadas.<sup>3</sup>

Para cumplir con el objetivo de brevedad que nos hemos propuesto en estas notas, bien puede resumirse que la referida sentencia cuando desestimaba el recurso interpuesto sobre esta materia lo hacía reconociendo la capacidad de los Territorios Históricos para establecer cualquiera de los dos métodos permitidos en la legislación comunitaria para evitar la doble imposición internacional, es decir, para establecer el método de exención o el de imputación previstos ambos en la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio.

*"De otro lado, si bien la norma tercera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone la exigencia de iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común, ello no puede llevar a la errónea interpretación de que, por virtud de tal norma armonizadora, que tan sólo pretende equiparar los porcentajes de retención, cuando ésta proceda, en el territorio foral respecto de los previstos para el*

<sup>2</sup> A los únicos efectos de incordiar, recordaremos que la Ley del Concierto Económico es una Ley de artículo único, es el propio Concierto Económico, Anejo a dicha Ley, el que constituye un texto articulado. La referencia debe entenderse a la redacción del artículo 4 vigente en aquel momento.

<sup>3</sup> Véase texto íntegro de esta sentencia en (FFB de septiembre/1995, ref. 122).

*territorio común, quede vacía de contenido la competencia de los Territorios Históricos para vehicular a través de sus propias normas las del ordenamiento jurídico comunitario que sean de obligado cumplimiento en el ámbito territorial de aquéllos, como ocurre en este caso con la Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio, cuyo cumplimiento permite el ejercicio de la opción entre los denominados métodos de imputación y de exención."*

Llegados a este punto pudiera parecer que estamos ante dos sentencias contradictorias, sin embargo no es así. En la sentencia que ahora comentamos la Sala se pronuncia en idéntico sentido en cuanto a la aplicación del método de exención, máxime cuando con posterioridad este método ha sido introducido en la regulación de territorio de régimen común. Sin embargo, en la sentencia de 1994, la Sala no entraba a determinar si los requisitos exigidos para la aplicación del método de exención se ajustaban o no a lo previsto en la citada Directiva y ahora sí.

Y es en el análisis de los requisitos, y más concretamente en el establecimiento de la relación matriz-filial (Fundamento Tercero), donde la sentencia aprecia una vulneración de la Directiva al haberse establecido esta relación en un porcentaje del 10 por 100 y por tanto estima este motivo impugnatorio.

Permítasenos la reiteración: se estima el motivo impugnatorio únicamente por contravenir o vulnerar la Directiva comunitaria, pues a renglón seguido, la sentencia vuelve a precisar que en nada se vulnera la regla 11 del artículo 4 del Concierto Económico según la cual *"las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra."*

#### 4.2 Respecto al artículo 7.

La Sala, haciendo suyos los argumentos de la parte recurrente, considera que la interposición, entre una sociedad sometida a normativa de territorio común y una entidad residente en la Unión Europea, de una sociedad con domicilio en Bizkaia (Fundamento Quinto) que cumpliera los requisitos para la no aplicación de la transparencia fiscal internacional, vaciaría de contenido lo dispuesto en el artículo 10.4 de la Ley 42/1994.

Sin embargo no es éste el motivo principal de anulación de la letra c) del artículo 7 de la NF 9/1994, pues en cuanto a él, únicamente establece que *"se aprecia una cierta desproporción entre la legítima finalidad perseguida y el medio empleado en cuanto determina la inaplicabilidad de la norma estatal"*.

Es, a nuestro juicio, en otro argumento en el que la Sala se basa, como motivo principal, para declarar la anulación del requisito previsto en la letra c) del recurrido artículo 7. Este argumento se construye analizando las consecuencias que la aplicación de la normativa vizcaína pudiera tener en las sociedades sometidas a transparencia fiscal. Estas consecuencias, según la Sala, serían que la no inclusión en la base imponible de las sociedades sometidas a normativa tributaria vizcaína de las rentas positivas procedentes de entidades residentes en la Unión Europea, conllevaría una imputación de bases imponibles de cuantía diferente a socios personas físicas que la que resultaría en el caso de que las rentas fueran percibidas por una entidad transparente sometida a normativa de territorio común, vulnerándose con ello el artículo 7.6 del Concierto Económico según el cual *"las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las mismas normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior"*.

### 5. Nuestra opinión.

#### 5.1. Sobre la anulación de la letra a) del artículo 5.2.

Si como parece desprenderse de los fundamentos jurídicos de la sentencia, la anulación de este precepto, se debe a que la relación matriz-filial ha sido fijada en la normativa vizcaína en un porcentaje de participación del 10 por 100, y entender la Sala que la relación matriz-filial para la aplicación de la Directiva 91/435/CEE, de 23 de julio, exige una participación mínima del 25 por 100, no podemos por menos que discrepar.

La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, lo que pretende es armonizar el “régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes” según se desprende tanto de su denominación como de su exposición de motivos<sup>4</sup>.

Para lograr esta armonización, la Directiva establece unos **umbrales mínimos** a partir de los cuales debe entenderse que estamos en presencia de una sociedad matriz a los efectos de aplicar uno de los dos métodos propuestos para evitar la doble imposición internacional.

Concretamente y en lo que al porcentaje de participación se refiere, la Directiva **obliga** a considerar que existen relaciones matriz-filial –y por lo tanto a corregir la doble imposición– cuando una entidad de un Estado miembro participe, directa o indirectamente, en una entidad de otro Estado miembro en más de un 25 por 100 de su capital, pero **en ningún caso impide o prohíbe** que cualquier Estado miembro corrija la doble imposición con menores grados de participación. Hacemos esta afirmación tras leer sosegada, y esperamos que correctamente, la letra a) del número 1 del artículo 3 de la citada Directiva que establece:

*“1. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva:*

*a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá **por lo menos** a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla la condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 por 100”.*

## 5.2. Sobre la anulación de la letra c) del artículo 7.

En lo que se refiere al argumento principal esgrimido en la sentencia para decretar la anulación del requisito contenido en la letra c) del artículo 7 de la NF 9/1994, por entender la Sala que de forma indirecta puede afectar a la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre el que, en el momento de dictarse la disposición recurrida, no existía autonomía normativa, nos obliga a discrepar como en el caso anterior.

Efectivamente el Concierto Económico en la redacción vigente en el momento de promulgarse la disposición recurrida, no otorgaba competencias normativas en materia de transparencia fiscal.

Sin embargo, a nuestro juicio, la disposición anulada en ningún caso vulnera precepto alguno del artículo 7 del Concierto Económico referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La disposición que se anula mediante el fallo de la sentencia comentada afecta a la determinación de la base imponible en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Si como consecuencia de la existencia de un régimen de transparencia fiscal que obliga a imputar bases imponibles de determinadas sociedades a sus socios residentes, que pueden ser personas físicas, concluyéramos –como concluye la sentencia– que esas bases imponibles deben ser idénticas, se aplique normativa de los territorios históricos o se aplique normativa de régimen común, quedaría vacía de contenido la competencia en el Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible de forma diferente que en territorio de régimen común, conclusión que nos resistimos a aceptar.

Fieles a la brevedad que nos hemos propuesto, aún conscientes de que a mayor brevedad menor rigor, concluimos poniendo de manifiesto la poca consistencia del argumento secundario manejado en la sentencia cuando invoca la existencia de “cierta desproporción” entre la legítima finalidad perseguida y el medio empleado. La indefinición jurídica del término “cierta desproporción” nos predispone a tenerlo en muy poca consideración.

<sup>4</sup> Véase DO, nº L 225, 20.8.1990, p.6.