AYUDAS DE ESTADO Y PODER TRIBUTARIO FORAL

Isaac Merino Jara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco UPV/EHU

SUMARIO

I. Introducción.
II. La selectividad territorial y su plasmación en la STJCE de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros.
III. Conclusión.

***Resumen del contenido**:*

Con fecha de 11 de septiembre de 2008, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha contestado a las cuestiones prejudiciales formuladas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el marco del examen de la compatibilidad de determinadas medidas adoptadas por los Territorios Históricos Vascos mediante las que se reduce la presión fiscal soportada en concepto del Impuesto sobre Sociedades en sus respectivos ámbitos. Esta Sentencia continua la línea argumental iniciada con las Conclusiones del Abogado General GEELHOED en las que por primera vez se permite compatibilizar el régimen comunitario sobre ayudas de estado con las peculiaridades que en materia fiscal concurren en algunos Estados europeos descentralizados, en la medida en que a sus entidades territoriales se les ha dotado de autonomía suficiente, entendida como la suma de autonomía institucional, en materia de procedimiento y económica.*

I. INTRODUCCIÓN

Hasta la segunda mitad de los años 90 del pasado siglo, la Comisión Europea fue muy cuidadosa y apenas si se interesó por las medidas fiscales desde el prisma de las ayudas de estado al entender que ello podría suponer una invasión de las competencias tributarias de los Estados miembros, sin embargo, progresivamente ese modo de ver las cosas ha cambiado, de manera tal que ahora es habitual que también analice las medidas fiscales desde esta perspectiva. Se está acudiendo de manera sistemática al régimen comunitario de ayudas de estado y no se está haciendo hincapié – o no se está haciendo son suficiente intensidad-, en que "muchos de los problemas pueden y deben resolverse por otras vías. En efecto, en el Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva, probablemente como reacción al fracaso de otros procedimientos más complejos previstos en el TCE (arts. 89, 90 y 91).

La preocupación de la Comisión sobre la incidencia del régimen de ayudas de estado sobre la competencia se manifestó, entre otras ocasiones, en el Informe "La fiscalidad de la Unión Europea", de 20 de marzo de 1996, SEC (96) 487 final (conocido como Primer Informe Monti) y en "La fiscalidad en la Unión Europea-Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios", de 22 de octubre de 1996, COM (96) 546 (conocido como Segundo Informe Monti). Este interés acabó plasmándose también en el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, que fue adoptado por la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos

* Se incluye en la sección de Documentación de este mismo número de la revista la citada Sentencia del TJCE, de 11 de septiembre de 2008.

en el seno del Consejo, el 1 de diciembre de 1997, pues en su letra J declara que "el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podrían entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados" añadiendo después que "el Consejo toma nota de que la Comisión se compromete a publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas ...; el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código". Fruto de ello es la *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* (DOCE nº C. 384, de 10 de diciembre de 1998). Ciertamente esta *Comunicación* "se erige, pese a su teórica falta de obligatoriedad jurídica en la autentica norma rectora de la aplicación de los preceptos comunitarios sobre ayudas de Estado en el terreno tributario. A este respecto conviene subrayar que aun cuando la citada Comunicación representa, *stricto sensu*, un instrumento de *<soft law>,* sus efectos acaban equiparándose, en la praxis, a los producidos por una disposición comunitaria vinculante –i.e., a los propios del *<hard law>-,* debido al gran margen de maniobra de que goza la Comisión a la hora de pronunciarse acerca de la compatibilidad de las ayudas estatales"[1]. No se puede ignorar, sin embargo, el déficit democrático que este singular modo de aproximación de la fiscalidad de los estados miembros representa[2].

La invocación tan frecuente del régimen comunitario de ayudas de estado por parte de la Comisión Europea cuando se trata de analizar la adecuación al Derecho comunitario de determinadas normas fiscales, supone, en cierta forma, la constatación de un cierto fracaso, para solucionar los problemas por otras vías.

Es probable que la *Comunicación* no haya supuesto un cambio en la práctica decisoria de la Comisión relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en los artículos 87 y 88 TCE, pero no se pude negar que en los últimos años son más frecuentes las Decisiones de la Comisión que examinan las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros desde la óptica del régimen de "ayudas estatales", examen del que en bastantes ocasiones no salen bien paradas. España no está al margen de esta dinámica puesto que en bastantes ocasiones las medidas fiscales aprobadas, sobre todo las que tienen que ver con la tributación de las sociedades, son similares a las que se aprueban en otros Estados miembros de la Unión

[1] J. Martin López, *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 242.

[2] En la línea apuntada H. Gribnau. "Per una maggiore leggitimazione della *soft law* nel diritto tributario dell´Unione europea", en *Per una Costituzione Fiscale Europea*, A. Di Pietro (dir.), Cedam, Padova, 2008, págs. 153 y ss.

Europea. Si el grado de armonización fuera mayor, muchos de los problemas se solucionarían, pero la armonización de la imposición directa en el marco de la Unión Europea es casi inexistente[3].

Quizás, la principal cualidad de la *Comunicación* es haber contribuido a sistematizar la jurisprudencia comunitaria recaída hasta entonces que tuviere por objeto medidas fiscales. A estas alturas gran parte de ese valor se ha perdido, pues cuando se ha producido un incremento realmente notable de pronunciamientos jurisprudenciales sobre ayudas de estado ha sido en los últimos diez años, de ahí que reclamemos su sustitución por otra *Comunicación*, en la que necesariamente han de tener cabida cuestiones tales como la selectividad territorial, cuestión olvidada en la Comunicación de 1998 y que hoy en día ya no puede soslayarse, sobre todo a raíz, básicamente, de las SSTJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, Rep. I-7155 y de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, as.ac. 428/06 a 434/06.

La primera de ellas fijó una doctrina que dejó muy malparada las tesis sostenidas por la STS de 9 de diciembre de 2004, de ahí que, ante la duda, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en lo sucesivo TSJPV) decidiera plantear cuestión prejudicial. En efecto, en el DOUE de 30 de diciembre de 2006 se publican las cuestiones prejudiciales (Asuntos C-428/06 a 434/06), planteadas por el TSJPV de 18 de octubre de 2006, que son del siguiente tenor: ¿el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias adoptas por las Juntas Generales del Territorio Histórico (de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, según proceda), dando nueva redacción a determinados artículos 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 estatal, han de considerarse selectivas con encaja en la noción de ayuda de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado?. La respuesta que ha dado el TJCE es muy importante, no solo para resolver la cuestión concreta (tipo de gravamen y deducciones en el IS), sino para seguir definiendo, con carácter general, cuales son límites del poder tributario de los entes infraestatales, y particularmente, en de los Territorios Históricos vascos, desde la perspectiva del Derecho comunitario. La distinción entre los grados de autonomía es una de las claves de su argumentación[4].

[3] La "aparición" de nuevos actores, como serían los entes infraestatales dotados de autonomía suficiente, en los términos que después se verá, convierte en más acuciante si cabe la necesidad de armonizar la imposición, Vide en este sentido, J.J. Nieto Montero, "La normativa tributaria foral vasca y la recepción de la sentencia Azores: crónica de un final anunciado. A propósito de la STJCE de 11 de setiembre de 2008", en *Dereito,* volumen 17, nº 1, 2008, págs. 2001-2002. La potenciación de la autonomía de las Comunidades Autónomas de régimen común convertirá a dichos entes en destinatarios de los requerimientos de la Comisión europea, a la vista de determinadas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Vide M. A. Caamaño Anido "La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al Derecho comunitario", *Impuestos,* nº 1, 2007, págs. 355 y ss.) y del Impuesto sobre Sucesiones (Vide A. López Díaz, "La amenaza del Derecho Tributario par ciertas deducciones autonómicas en el ISyD", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9 (2009), págs. 69 y ss.).

[4] También R. Martinez Caballero y V. Ruiz-Almendral, "Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas", *Revista de Derecho Europeo*, nº 20 (2006), pág. 605, consideran que "La principal relevancia del caso Azores radica

Hay que tener en cuenta que "el único interlocutor para la Comisión es el Estado del que provienen las ayudas" de cara a la declaración de una ayuda como ilegal y a instar, en ese caso, la posterior acción de recuperación[5]. No sólo las normas fiscales estatales, en sentido estricto, pueden incidir sobre las normas comunitarias, también pueden hacerlo las provenientes de otros titulares del poder tributario. Si bien el Tratado de la Unión Europea no concreta sobre quién recae la ejecución del Derecho comunitario, ni tampoco cuál es el procedimiento para llevarlo a cabo, poco a poco se ha ido produciendo la decantación del denominado principio de autonomía institucional y procedimental por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a tenor del cual cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del Derecho comunitario, la cuestión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Esa doctrina, traducida al problema de las ayudas incompatibles con el ordenamiento comunitario, viene a significar que la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente se llevará a cabo con arreglo a las disposiciones del Estado miembro que resulten pertinentes.

En todo caso, se ha dicho innumerables veces por la jurisprudencia comunitaria, los Estados no pueden escudarse en disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho comunitario. Ello no excluye, obviamente, más bien lo contrario, exige, en virtud de la regla que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, colaborar de buena fe con el fin de superar las dificultades dentro del pleno respeto de las disposiciones del Tratado.

No es habitual que los tribunales de justicia españoles, y particularmente, los competentes en materia contencioso-administrativa, utilicen la posibilidad de plantear

en que el TJCE hace suya la postura del Abogado General e introduce un elemento adicional para examinar la selectividad, hasta el momento inédito: el grado y el tipo de autonomía regional, que permiten <suavizar> la hasta entonces constante interpretación de la Comisión", pero, al tiempo, se lamentan de que ello suponga la introducción de " una confusión nada desdeñable". No comparten esta conclusión J. Martin y Pérez de Nanclares y M. Urrea Corres, pues señala "es obvio que en aquellos supuestos en los que no existe una simetría competencial de las entidades subestatales, el Tribunal de Justicia entiende necesario valorar el grado de autonomía constitucionalmente reconocida al citado ente antes de considerar el carácter selectivo de la medida. Aunque parece evidente que el concepto de autonomía se convierte así en un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación corresponda efectuar en cada caso al Tribunal de Justicia, entendemos que su argumentación resulta de enorme importancia por, al menos, dos razones. En primer lugar, porque al valorar el grado de autonomía, el Tribunal de Justicia está integrando en su análisis la estructura interna del Estado en materia fiscal a los efectos de la aplicación del ordenamiento jurídico comunitario, algo que no había realizado en su jurisprudencia anterior. Y, en segundo lugar, al aceptar que una asimetría competencial en materia fiscal comunitaria puede excluir la aplicación del régimen de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia podría acaso estar invitando indirectamente a una armonización fiscal como solución a las distorsiones que una asimetría fiscal puede generar en el correcto funcionamiento del mercado" ("Unión Europea y financiación autonómica: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los sistemas tributarios de los entes territoriales subestatales**",** *en Revista d'estudis autonòmics i federals*, nº 8 (2009), pág. 64).

[5] J. I. Moreno Fernández, "La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al mercado común", en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala***,** Dykinson, Madrid, 2007, pág. 210.

cuestión prejudicial que se prevé en el artículo 234 del TCE, en ocasiones, más que posibilidad es una obligación, de manera que no plantear cuestión prejudicial cuando no exista certeza acerca de la aplicación del Derecho comunitario puede ser inconstitucional. Como señala la Nota Informativa del Tribunal de Justicia sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2005/C 14301, de 11 de junio de 2005): primero, no es necesario que sean las partes de un procedimiento quienes soliciten el planteamiento de una cuestión; el juez nacional puede plantearla de oficio; segundo, cualquier órgano jurisdiccional está facultado para plantear al Tribunal de Justicia cuestiones sobre la interpretación de una norma de Derecho comunitario, si lo considera necesario para resolver un litigio del que esté conociendo; tercero, no obstante, los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno están obligados, en principio, a someter al Tribunal de Justicia tales cuestiones, salvo cuando ya exista jurisprudencia en la materia (y las eventuales diferencias de contexto no planteen dudas reales sobre la posibilidad de aplicar la jurisprudencia existente) o cuando la manera correcta de interpretar la norma comunitaria sea de todo punto evidente; y, cuarto, si bien es cierto que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones puedan ser objeto de recurso puede decidir por sí mismo cuál es la interpretación correcta del derecho comunitario y su aplicación a los hechos que considere probados, en especial cuando estime que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia proporciona indicaciones suficientes, no lo es menos, que una remisión prejudicial puede resultar especialmente útil, en la fase adecuada del procedimiento, cuando se suscite una nueva cuestión de interpretación que presente un interés general para la aplicación uniforme del Derecho comunitario en toda la Unión, o cuando la jurisprudencia existente no parezca aplicable a un supuesto de hecho inédito[6].

La STS de 9 de diciembre de 2004 que anuló diversos preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades no planteó cuestión prejudicial. En el Auto del mismo Tribunal de 5 de abril de 2005 (JUR 2005, 133298) mediante el que se desestimaron los incidentes de nulidad interpuestos contra dicha sentencia se explica que no procedía el planteamiento de la cuestión prejudicial con base en la aplicación del propio TJCE sobre el acto claro y el acto aclarado. A estas alturas pocos dudan de que debió plantear cuestión prejudicial, antes de dictar su conocidísima sentencia. La hipótesis de partida del Tribunal Supremo es la existencia de jurisprudencia comunitaria específica sobre la selectividad territorial, cuando ello no es exacto. Antes de la sentencia "Azores" el Tribunal de Justicia fue llamado a pronunciarse, en efecto, como es por todos sabido, pero finalmente no tuvo que hacerlo. Curiosamente aunque no hubo sentencia, se han venido esgrimiendo casi con el mismo valor, las Conclusiones del Abogado General SAGGIO, presentadas el 1 de julio de 1999 en el procedimiento relati-

[6] B Nascimbene, "Giudice tributario e rinvio pregiudiziale d'urgenza alla Corte di Giustizia", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, nº 1 (2009), págs. 7 y ss.

vo a una petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por el TSJPV, relativa a los asuntos acumulados C 400/97, C 401/97 y C 402/97, Juntas Generales de Guipúzcoa y otros Rep. 2000, p. I-1073 en las se afirma que el hecho de que las normas cuestionadas, relativas al Impuesto sobre Sociedades, hubieran sido adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter "general", para ese determinado territorio, de las medidas de referencia[7]. Y, por ello no es de extrañar que en las Conclusiones del Abogado General GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, pueda leerse que: "Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión -las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptadas únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro- en su jurisprudencia", y que "las Conclusiones del Abogado General SAGGIO, se aproximaron a esta cuestión", recordando que "dicho asunto versaba sobre la compatibilidad con el Tratado de determinadas medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica en el País Vasco. Sin embargo, el Abogado General afirmó que se trataba de normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplicaban (apartado 38), y, de esta forma, no formuló principios generales para analizar diferencias tributarias geográficamente limitadas. El asunto fue sobreseído sin que el Tribunal de Justicia dictara sentencia definitiva". En efecto, al desistir el Gobierno central del recurso presentado contra las normas vascas aludidas como consecuencia de los acuerdos a los que llegaron las administraciones estatal y la foral se produjo la pérdida sobrevenida de objeto de la cuestión prejudicial.

Las conclusiones del Abogado General GEELHOED supusieron un giro importante en la posición imperante hasta entonces en la medida en que introdujo nuevos elementos a la hora de valorar las medidas fiscales adoptadas por determinados entes en los que concurre un grado elevado de autonomía. Las conclusiones fueron asumidas por la Sentencia "Azores". Y fruto de ello ha sido un replanteamiento de la manera de mirar la fiscalidad de los territorios forales. Efecti-

[7] Parte de la doctrina fue muy crítica con esta reflexión, así F. Alonso Murillo, "Disposiciones fiscales de la competencia", en *Derecho Europeo de la competencia. Antitrust e intervenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 685 califica de pintoresca dicha argumentación. Pretender "que una reforma constitucional puede tener la finalidad de crear incentivos regionales es, simplemente, algo irreal, y, aun en el hipotético caso de que así fuera, no justifica que se limiten con este único razonamiento los poderes de las unidades territoriales inferiores al Estado cuando la división de competencias responde a razones políticas y económicas fundadas"

vamente, en consonancia con lo recién manifestado, la Abogada General KOKOTT, con ocasión de las cuestiones prejudiciales formuladas por el TSJPV referidas a determinadas Normas Forales dictadas por las Diputaciones de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya[8], hizo públicas el 8 de mayo de 2008 sus Conclusiones en las que hace especial hincapié en el análisis del grado de autonomía que tienen los territorios forales vascos, lo que le permite declarar que cumplir con los requisitos de la Sentencia del caso "Azores" anteriormente referida. El sentir de la referidas Conclusiones fue acogido por el Tribunal de Justicia en Sentencia de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, dejando escaso margen de maniobra al TSJPV. Este en varias sentencias de 22 de diciembre de 2008, ha declarado la compatibilidad de las medidas adoptadas por las Diputaciones Forales en el Impuesto sobre Sociedades con el régimen comunitario sobre ayudas de estado.

II. LA SELECTIVIDAD TERRITORIAL Y SU PLASMACIÓN EN LA STJCE DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008, UGT-LA RIOJA Y OTROS

En este contexto, no está de más, antes de adentrarnos en el análisis de las Sentencias indicadas, dedicar unas líneas a examinar los elementos que implican que una determinada medida estatal pueda ser considerada una ayuda de estado contraria al libre mercado y a la libre competencia.

La preservación de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común convierte en necesaria la existencia a nivel comunitario de una regulación que verse sobre las ayudas otorgadas por los Estados cuyo principio general es su incompatibilidad con el mercado común. Este principio está formulado en el artículo 87.1 del TUE[9] en los términos siguientes: "Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

Ni en dicho precepto ni en ningún otro del Tratado se contiene una definición de qué es ayuda, lo cual conlleva, por un lado, que "la Comisión europea (tenga) una amplia discrecionalidad en la valoración de la licitud de

[8] Las normas forales objeto de enjuiciamiento son las siguientes: 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; 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, reguladora del Impuesto sobre Sociedades; y el 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 7/1996, de 4 de julio, reguladora del referido impuesto. Mediante estas disposiciones, se establece un tipo impositivo del 32, 5% frente al 35% fijado por la normativa estatal para el territorio común, junto a una serie de deducciones en la cuota que no existen en la misma.

[9] Los artículos 87, 88 y 89 del Tratado Constitutivo en los que se regulaba el régimen comunitario sobre ayudas de Estado, se convierten en la versión consolidada publicada en el DOUE de 9 de mayo de 2008 C115/47 en los artículos 107, 108 y 109, pero nos parece oportuno, para evitar excesivas aclaraciones, seguir en esta ocasión con la anterior numeración.

las medidas dañinas dispuestas por los Estados miembros", y, por otro, que es "difícilmente eludible la prohibición de medidas idóneas para falsear la libre competencia, independientemente del *nomen juris* que se le otorgue a la misma en el seno del ordenamiento jurídico nacional"[10]. Efectivamente, solo se nos facilita una idea de qué ha de entenderse por ayuda a partir de una serie de condiciones o requisitos que esta debe reunir para ser declarada incompatible con el mercado común, pero no una definición propiamente dicha, lo cual, es probable que sea debido al hecho de que la práctica administrativa comunitaria da origen continuamente a nuevas medidas de fomento, de suerte que convierte en muy compleja la tarea de su definición[11] .

Lo que es evidente es que la ausencia de esa definición provoca no poca inseguridad jurídica y, además, contribuye a elevar el número de casos que tiene que tienen que resolver los tribunales comunitarios. El objetivo prioritario del Tratado, más que establecer anticipadamente una prohibición rígida de determinadas categorías de ayudas, consiste en posibilitar el control permanente y la progresiva reglamentación, y por ello, la Comisión aparece investida de amplios poderes de investigación sobre el régimen de ayudas de los Estados, poderes que se traducen en un control permanente a través de una serie de procedimientos de actuación en los que los propios Estados deben colaborar activamente. En particular con respecto a las ayudas proyectadas el artículo 88.3 del Tratado dispone que "la Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones". Los Estados miembros, por tanto, están obligados a informar a la Comisión antes de su puesta en práctica sobre todos los proyectos orientados a establecer nuevas ayudas o a modificar las existentes.

La generosidad con la que la Comisión y el Tribunal de Justicia han interpretado los elementos que conforman el concepto de ayuda estatal, en particular, el requisito de la selectividad "ha determinado la ampliación del concepto de <ayuda de estado>, llevándole a abarcar una serie de normas y prácticas tributarias para las que difícilmente estaba pensado y ha hecho posible la utilización del régimen comunitario de ayudas de estado para incidir de forma notable sobre el diseño de la política fiscal de los Estados miembros, especialmente en el ámbito de la imposición directa"[12].

Pues bien, para ser considera una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, de carácter tributario, ha de

[10] E.A La Scala "Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della política regionale dell´Unione Europea e degli Stati membri", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, nº 1 (2005), pág. 38.

[11] En este sentido, E. Manzano Silva, "La adecuación del régimen tributario gibraltareño a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a la luz de reciente jurisprudencia comunitaria", de próxima publicación en *Nueva Fiscalidad*, y también B. Pérez Bernabeu, *Ayudas de estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 31.

[12] S. Moreno González, "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria", en *Revista Española de Derecho Financiero,* nº 132 (2006), pág. 831

cumplir cuatro condiciones, que nos limitaremos a enunciar, puesto que en esta ocasión no se necesita profundizar en ellos, salvo en uno, el de la selectividad, mejor dicho, en la selectividad territorial:

1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.

2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.

3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

En relación con el criterio de la selectividad de la ayuda, es preciso determinar el marco de referencia que ha de servir de comparación, de manera que si se pretende saber si una medida es o no geográficamente selectiva es imprescindible definir el marco geográfico de comparación. En ese sentido, el TJCE de 6 de septiembre de 2006, en lo sucesivo, la sentencias "Azores"[13], formuló una declaración fundamental: el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1º. Y ello porque, asegura "no puede excluirse 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, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate".

Pues bien, no está de más, recordar, pues de ahí parte todo lo que sigue, las Conclusiones del Abogado General GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005, en la medida en que fue el primero en introducir el criterio de los grados de autonomía, tomando como referencia el tipo de gravamen. Naturalmente, las conclusiones extraídas pueden ser extrapolables a otros elemen-

[13] Esta sentencia, como bien apunta A. Fantozzi es atípica, en el sentido de que la parte principal (Portugal) perdió y en cambio la parte secundaria (Reino Unido, que presentó alegaciones), ganó, pues consiguió que se dejaran sentadas las bases para una futura victoria en el caso entonces pendiente sobre la decisión de la Comisión sobre la reforma del régimen de Gibraltar ("I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomía financiaría degli enti territoriali", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, nº.... (1998), pág. 1049) como lo prueba la STPI de 18 de diciembre de 2008, comentada por E. Manzano Silva, "La adecuación del régimen tributario gibraltareño a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a la luz de reciente jurisprudencia comunitaria", de próxima publicación en *Nueva Fiscalidad.*

tos del tributo, vgr. deducciones, como ha hecho la STJCE de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros. En efecto, el Abogado General distinguió tres situaciones, criterio que, con pequeñas matizaciones en las expresiones utilizadas, fue hecho suyo por el Tribunal de Justicia, por la sentencia "Azores".

La primera situación es aquella en la que el Gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica, pues bien, en ese caso, interpreta que la medida sería selectiva, cuando la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción. Se nos viene a la mente en este momento, que con este criterio quedan en entredicho determinadas medidas tributarias aprobadas por el gobierno central aplicables exclusivamente en las Islas Canarias[14].

La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios y otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional, en cuyo caso, la medida no es selectiva, dado que no existe, realmente, un régimen de aplicación general en todo el territorio, sino distintos regímenes, puesto que cada entidad local puede fijar libremente distintos tipos de gravamen.

La tercera situación consiste en la fijación de un tipo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad subcentral y aplicable únicamente en su territorio de dicha entidad local.

Es en relación con esta última cuestión donde nos encontramos con el razonamiento más elaborado por el Abogado General, para acabar concluyendo que si el tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad subcentral que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro, nos hallamos ante una medida que no es selectiva. Concreta el Abogado General cuáles son los requisitos que han de concurrir para que pueda hablarse de autonomía total, de manera que la ausencia de cualquiera de ellos implicaría que la medida sería selectiva.

La autonomía es total (posteriormente la sentencia "Azores", habla, con mejor criterio de autonomía suficiente[15]) cuando lo es desde el punto de vista institucional, cuando lo es asimismo desde la perspectiva procedi-

[14] Si bien la singularidad de este parte del territorio español puede conducir a evitar finalmente su calificación como ayudas incompatibles con el derecho comunitario, Vide C. Portugués Carrillo, "El criterio de selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el régimen fiscal de las islas azores y su relevancia para el régimen económico-fiscal de canarias", en *Hacienda Canaria*, nº 17 (2006), págs. 199 y ss. y también C. Portugués Carrillo y E. Yanes Santana, "La inserción de la ZEC en la normativa comunitaria sobre ayudas de estado de finalidad regional", en *Hacienda Canaria*, nº 18 (2006), págs. 53 y ss.

[15] No pasó desaperciba esta diferencia a M. Urrea Corres, "Ayudas de estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: La doctrina del caso Azores y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas. (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, as. C-88/03)", en *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, nº 14 (2007), pág. 13, nota 13.

mental y, por último, cuando también lo es desde la óptica económica. El significado que atribuye a esos tres aspectos de la autonomía la sentencia "Azores" es el siguiente:

– autonomía institucional: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;

– autonomía en materia de procedimiento: 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;

– autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos» y «gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse".

No quedó claro para la Comisión si la Sentencia "Azores" estableció o no un requisito previo para la aplicación de los tres criterios anteriores, mejor dicho, ella si tenía claro que sí establecía tal requisito. No comparte esa apreciación la STJCE de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, al afirmar con rotundidad en su apartado 53 que "contrariamente a lo que afirma la Comisión, los apartados 58 y 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios precisados en el apartado 67 de la misma sentencia.", de manera que "cuando una entidad infraestatal es suficientemente autónoma, es decir, cuando dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la

autonomía y no un requisito previo de ésta." (apartado 55)[16]

Con este pórtico, nos centraremos ya en el análisis de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 siguiendo su propio orden expositivo A estas alturas ya disponemos de la Sentencia (en realidad han sido varias pero prácticamente idénticas) dictada por el Tribunal Superior de Justicia y fechada el 22 de diciembre de 2008 (que está recurrida ante el Tribunal Supremo), después de recibir la respuesta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando dicte sentencia el Tribunal Supremo "comprobaremos si los términos que define la autonomía de un ente subestatal como las Haciendas Forales en la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, introduce en el plano interno nacional un elemento de claridad o, por el contrario, trae nueva confusión en el reparto de competencias en materia tributaria entre el Estado y algunos entes subestatales. En todo caso, lo que resulta fuera de toda discusión es que el Tribunal de Justicia (de la Unión Europea) confirma en su jurisprudencia en el caso de las Haciendas Forales vascas la no aplicación del criterio de la selectividad geográfica a un sistema fiscal de un ente subestatal en el que concurra el criterio de la autonomía suficiente"[17].

Ello nos llevará a examinar las siguientes cuestiones: a) la autonomía institucional; b) la autonomía procedimental y c) la autonomía económica y financiera; referidas todas ellas a la entidad infraestatal que debe tomarse en consideración para considerar que tiene autonomía suficiente.

El TJCE comienza destacando la especial complejidad del sistema institucional del Reino de España y brevemente describe las peculiaridades que se dan en la organización político-territorial del País Vasco, con la existencia de tres Diputaciones Forales a las que se le otorgan importantes competencias en el ámbito tributario. En este sentido, tras afirmar que la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financie-

[16] En la misma línea la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (en lo sucesivo TPI) de 18 de diciembre de 2008, Gobierno de Gibraltar (T-211/04) y Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte (T-215/04)en la que puede leerse en el apartado 87 que "La tesis de la Comisión según la cual el apartado 66 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (…), contiene un cuarto requisito, previo y distinto de los tres requisitos enumerados en el apartado 67, a saber, el requisito de que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia, no puede acogerse. En efecto, esta tesis no halla sustento alguno ni en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (…) ni en las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia (Rec. p. I-7119, puntos 54 y 55)", y, en el apartado 88 que "el Tribunal de Primera Instancia tampoco puede acoger la tesis defendida por el Reino de España acerca de la existencia de un cuarto requisito que debe añadirse a los tres requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (…) , y que requeriría el encaje de la medida fiscal controvertida dentro de los criterios de armonización que el Derecho comunitario impone a las medidas fiscales adoptadas por el Estado miembro del que dependa la entidad infraestatal de que se trate. Dejando a un lado su carácter impreciso en lo que atañe a la identificación y al contenido de los criterios de armonización a los que alude, dicha tesis no halla sustento alguno en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (…) y debe, por tanto, rechazarse también".

[17] M. Urrea Corres, "La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Comentario a la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, Unión General de Trabajadores de La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros, (as. ac. C-428/06 a C-434/06), en *Revista General de Derecho Europeo*, nº 17 (2008), pág. 22. Vide J. Rubí Cassinello, "El concierto económico a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008, *Unión Europea Aranzadi* num. 1, 2009, pág. 23 y ss. y M. Cienfuegos Mateo, "El concierto económico vasco frente al Derecho comunitario europeo", *Unión Europea Aranzadi*, nº 2 (2009), pág. 29 y ss.

ras de una medida de reducción del impuesto, establece que "no sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos" y termina por concluir que "parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco"(apartado 67).

Este razonamiento, sumado a una breve referencia a los órganos previstos por el Concierto económico para la adecuada colaboración entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, lleva al TJCE a considerar que "habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos"(apartado 75).

a) Autonomía institucional.

No albergaba dudas el TSJPV acerca de la existencia de autonomía institucional por lo que respecta a los territorios forales vascos cuando planteo las cuestiones prejudiciales pues sostuvo que "el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible". No es extraño que el TSJPV llegase a esa conclusión pues aunque la Sentencia "Azores" no se pronuncio expresamente, "no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que existe este requisito de autonomía. Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, puede perseguir. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva, lo que llevará a los entes territoriales a definir (...) un ordenamiento propio. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente (...) capacidad para definir un sistema tributario. Circunstancia que no cumplen en España todas las Comunidades Autónomas, sino sólo las de régimen foral (...) Pero a nuestro modo de ver, no es exigible una capacidad para tener un sistema fiscal propio para disponer de la autonomía que enerve la posible adopción de medidas fiscales selectivas. Bastará que las entidades infraestatales tengan capacidad para definir una normativa tributaria propia. Por eso parece que, en principio, no sólo los territorios forales dispondrán de una autonomía que excluiría la adopción de medidas fiscales selectivas"[18].

[18] C. Garcia Novoa, "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas", en *Dereito*, nº 15 (2006), págs. 232-233.

No obstante, durante la sustanciación del procedimiento ante el Tribunal de Justicia se formularon algunas objeciones que no fueron atendidas[19] y se acaba concluyendo que "del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional" (apartado 87).

b) Autonomía procedimental

En lo relativo a la autonomía procedimental si dudada el TSJPV acerca de su alcance. En ese sentido, señaló en el auto de planteamiento de las cuestiones prejudiciales que "el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de las pautas o directrices legales".

En resumen, al TSJPV se le planteó la duda acerca de cuál era la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco, o más concretamente, los Territorios Históricos, cuentan con el nivel de autonomía requerido por la sentencia Azores. Ya apuntó GARCIA NOVOA, que "la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En este caso, (...) la

[19] El texto íntegro de las alegaciones presentadas por todas las partes puede ser consultado en *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, núms. 1 y 2, 2007.

medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de este en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos", y por eso motivo, concluyó que "en el caso de los territorios históricos vascos, no deben constituir una excepción a su condición de territorios autónomos a efectos de esta sentencia, la necesidad de que las normas forales vascas deban "respetar la estructura general impositiva del Estado"o una "presión fiscal equivalente" o el carácter reglamentario de las disposiciones forales aprobadas por las Diputaciones forales, que permiten su control por los órganos jurisdiccionales ordinarios del Estado"[20].

No cabe duda, de que el Concierto Económico "ordena la comunicación reciproca entre las instituciones de los Territorios Históricos y la Administración del Estado de los proyectos normativos en materia tributaria, pero dicha comunicación tiene un carácter meramente informativo, sin que la Administración del Estado pueda intervenir en el proceso de aprobación de la normativa foral. Tanto es así que, aun en el caso de que dichas normas se extralimitaran de las Competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos, el gobierno central no podrá impedir su aprobación y entrada en vigor, sino que, en su caso, debería recurrirlas, una vez promulgadas, ante los tribunales de justicia. Por otro lado, la obligación de comunicación es recíproca, incumbe también a los proyectos normativos del Estado, que éste debe comunicar a las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Por todo ello, esta obligación de comunicación no supone una intervención del Gobierno del Estado en la aprobación de la normativa fiscal foral"[21].

Evidentemente, tampoco supone una intervención directa por parte de la administración central la actuación, en su caso, de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Ésta es un órgano de composición bilateral Estado – País Vasco a la cual se le encomiendan, entre otras, las siguientes funciones:

- Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.

- Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de

[20] C. Garcia Novoa, "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas", cit., pág. 234.

[21] D. Armesto Macias y P. M. Herrera, "Es ayuda de estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?. De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia par el País Vasco", en *Quincena Fiscal*, nº 13, (2006), pág. 40.

conexión contenidos en el Concierto Económico.

- Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.

- Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.

Esos criterios son compartidos por el TJCE, quien, posteriormente, aclara su postura ante la objeción presentada en relación con la limitación que a este tipo de autonomía puede suponer la aplicación del principio de armonización fiscal, enunciado en el artículo 3 del Concierto Económico. Mediante este principio se exige, en particular, que se mantenga «una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» y se respeten y garanticen «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».

De ello, parecería desprenderse que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español. Sin embargo, en palabras de la STJCE de 11 de septiembre de 2008 hay que tener presente que "la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria", de manera que "siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado"[22] (apartado 106).

[22] Como botón de muestra de ese criterio, citamos las SSTS de 28 de mayo de 2008 (RJ 2008\3009) y 29 de enero de 2009 (RJ 2009\570), en las que se dice lo siguiente: "que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2 de la Ley del Concierto -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus artículos. 3 y 4 a tal autonomía -respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, no puedan interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral por aducirse vulnera los criterios y principios acabados de exponer -proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general- exige algo más que su enunciación apodíctica, conforme antes se ha puesto de relieve..."

Aclarado este punto, concluye el TJCE que, en cualquier caso, "el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido" (apartado 107), y "como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal."(apartado 109).

Esta línea argumental le ha llevado al TSJPV, en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008, a manifestar, en relación con el examen de la autonomía procedimental que "aunque esas exhaustivas consideraciones dejarían incólume la competencia del órgano jurisdiccional nacional para determinar, aplicar e interpretar el derecho nacional, y para aplicar por si el derecho comunitario sobre esta materia (…) no se atisban ni aparecen racionalmente otras vertientes diferentes en lo relativo a que las partes han llegado a observar y oponer y la sala ha llegado a contrastar (Fundamento Jurídico 4º), por lo que da por zanjado el tema admitiendo la existencia de autonomía procedimental[23].

c) Autonomía económica

En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, queda comprobar que la adopción de una determinada medida fiscal por las entidades infraestatales no es objeto de subvenciones cruzadas ni financiada por el gobierno central, de forma que sea ésta la que soporte las consecuencias de tales reducciones y que por lo tanto sean autónomas económicamente.

Ante esta tarea, en la sentencia comentada, el Tribunal procede al estudio de las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, para lo que examina las disposiciones de la Ley del Concierto Económico y de la reguladora del Cupo con la intención de verificar si pueden tener como efecto la compensación por el Estado español de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

El TJCE entiende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo cupo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el Estado español. Tampoco los ajustes se ligan a una mayor o menor recaudación, puesto que éstos "solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que

[23] Vide los apartados 90 a 99 de la STJPI de 18 de diciembre de 2008, Gibraltar, que le permiten concluir que Gibraltar cumple con el requisito de la autonomía procedimental en materia fiscal.

establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma" (apartado 126).

Frente a las alegaciones de la Comisión fundadas en la existencia de muchas transferencias financieras que compensan las medidas fiscales de reducción de impuestos, tales como las resultantes de la existencia de una caja única de Seguridad Social, de un servicio público mínimo garantizado por el Estado o del Fondo de Compensación Interterritorial, el TJCE reproduce el apartado 109 de las Conclusiones de la Abogado General Sra. KOKOTT, que contrariamente a lo que quiere hacer ver Comisión, declara que "el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales"(apartado 135).

Pese a lo expuesto, el TJCE considera que pueden presentarse ciertas dudas en torno a la existencia de medidas compensatorias a cargo de la Hacienda estatal, razón por la que emplaza al TSJPV, en relación con el Cupo, a "determinar si tal al proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos."(apartado 130). De igual modo entiende que corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del Cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

Pues bien, El TSJPV, en su sentencia de 22 de diciembre de 2008, asegura que "el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas especificas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones". En efecto, el sistema fiscal que se deriva del Concierto Económico "es realmente singular en la medida en que tiene sensibles diferencias respecto a los sistemas tradicionales de descentralización:

- Se descentraliza la práctica totalidad del sistema tributario de un Estado, cumpliendo por exceso el principio de equilibrio vertical.

- Se asigna la capacidad normativa de una buena pare del sistema tributario (y en cualquier caso de impuestos

troncales de carácter general, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades) al gobierno subcentral.

- El Gobierno subcentral no recibe transferencias o subvenciones desde el Estado, sino, al contrario, financia las cargas generales de éste, a través de una contribución.

- La contribución a las cargas generales se realiza con criterio de riesgo unilateral, atendiendo al volumen de dichas cargas en dicho momento"[24].

Este sistema no podría calificarse de compensatorio, cuando –en palabras de GARCIA NOVOA- una interpretación razonable de la sentencia "Azores" debería llevarnos a pensar que sólo son "compensaciones" que erosionen la autonomía y determinen la existencia de una medida fiscal selectiva las directamente ligadas a la reducción de tipos o a la ventaja fiscal adoptada por la región. Esto es, aquellas respecto de las cuales quepa deducir que se han incluido con la prioritaria finalidad de ser una compensación correlativa para un beneficio fiscal adoptado y que no se habrían previsto si el ente subcentral no hubiera establecido el beneficio fiscal[25].

Tras una exhaustiva argumentación jurídica, el TSJPV, en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008, considera en su Fundamento Jurídico 6º que: "como conclusión a toda esta parte, vamos a reiterar que no llegan a apreciarse en dicho sistema ninguna de las dos situaciones que el apartado 110 de las Conclusiones de la. Abogada General Kokott detallaba: en primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tiene en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencia de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro. Ambas premisas decaen, como venimos explicando, porque el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público, y es ese mayor margen de gasto, y no la posibilidad de repercutir o trasladar al Estado el menor ingreso, lo que atribuye, según sus partidarios, un carácter particularmente ventajoso a dicho sistema de financiación autonómica."

Argumentación que permite en definitiva constatar la existencia de una verdadera autonomía institucional, en materia de procedimiento y económica de las Diputaciones Forales del País Vasco.

[24] Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico, Fundación BBV, Bilbao, 1997, págs. 34-35.

[25] C. Garcia Novoa, "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas", cit., pág. 237. En esta línea parece ir también el TPI, en su Sentencia de 18 de diciembre de 2008, Gibraltar, en cuyo apartado 106 puede leerse que: "es preciso señalar que el uso del verbo «compensar» por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (...) implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trata. La interpretación propuesta por la Comisión haría que el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, (…) quedase sin efectos, ya que resulta muy difícil concebir que exista una entidad infraestatal que no reciba apoyo financiero alguno, cualquiera que sea su forma, del Gobierno central".

III. CONCLUSIÓN

A la espera de la Sentencia del Tribunal Supremo contamos ya con jurisprudencia comunitaria que va a permitir compatibilizar el régimen comunitario sobre ayudas de estado con las peculiaridades que concurren en algunos estados europeos descentralizados en materia fiscal, como es el caso español, cosa que antes de las conclusiones del Abogado General GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03, estaba prácticamente descartada. El problema de las ayudas estatales de carácter fiscal, desde la perspectiva de la "selectividad territorial", no es exclusivamente español, dadas las competencias que se reconocen a los diversos titulares del poder tributario en otros Estados miembros[26]. Digámoslo ya, no va a ser fácil para los distintos entes infraestatales europeos cumplir los requisitos que exige el Tribunal de Justicia, pues la noción de autonomía suficiente que ha elaborado el Tribunal de Justicia es muy exigente, pero de lo que no cabe duda es que el concepto de simetría competencial es clave en este sentido, de manera que los entes infraestrales que tengan competencias tributarias asimétricas tienen más posibilidades de que sus normas no se consideren contrarias al régimen comunitario de ayudas de estado[27].

[26] En Italia, por ejemplo, es un tema que se está siguiendo con mucho interés, Vide V. Ficari, "Aiuti fiscali regionali, selettività ed insularità: dalle Azorre agli enti local italiani", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, nº 2 (2007), págs. 319 y ss.; M. V, Serranò, "Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03", en *Il Fisco*, 39/2006, págs. 6044 y ss. L. Antonini y M. Barbero "Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese", en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze,* 2006 II págs. 117 y ss. M. Barbero, "Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Statu", en *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario,* 2007 págs. 993 y ss. D. Ardolino, "Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di statu", en *Rivista di diritto tributario internazionale*, nº 2 (2007), págs. 169 y ss. y M. Calcagno, "Il federalismo fiscali di fronte al divieto comunitario di aiuti di statu: Il criterio della selettività nell'elaborazione della corte di giustizia delle comunitaria europee", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale,* nº 3 (2008), págs. 1145 y ss.

[27] En este sentido V.Ruiz Almendral, "¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario?, Revista Española de Derecho Europeo, nº 28 (2008), pág. 506.