

Los retos del Concierto Económico Vasco tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de Septiembre de 2008¹

SANTIAGO LARRAZABAL BASÁÑEZ

Profesor titular de Derecho Constitucional de la Universidad de Deusto. Vocal de la Junta Directiva de AVD/ZEA.

FECHA DE RECEPCIÓN / SARRERA-DATE: 2009/05/15

FECHA DE ADMISIÓN / ONARTZE-DATE: 2009/06/16

Resumen: Este estudio parte del vacío normativo originado por la Sentencia del Tribunal Supremo Español, de 9 de diciembre de 2004, que la nueva normativa foral en materia de sociedades pretende colmar. Y, teniendo en cuenta la Resolución dictada en el conocido como “caso Azores”, analiza en concreto la Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 11 de Septiembre de 2008, y la aplicación que, de la doctrina contenida en dicha sentencia, ha realizado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Palabras clave: Concierto Económico, normas forales, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Tribunal Supremo, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

¹ Este artículo adapta el texto original de la conferencia que pronuncié con el mismo título a las novedades jurisprudenciales y doctrinales que se han producido con posterioridad a la fecha de dicha conferencia, que impartí en el marco de la Cuarta Jornada de la Sección de Derecho Público de la Academia Vasca de Derecho y que tuvo lugar en Bilbao el 20 de noviembre de 2008, bajo la denominación: “El futuro del Concierto Económico Vasco tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008”.

Laburpena: Azterlan honen abiapuntua da Espainiako Auzitegi Gorenak 2004ko abenduaren 9ko epiairekin eragindako arau-hutsunea ; hutsune hori betetzeko helburua du, hain justu ere, sozietateei buruzko foru-arautegi berriak. Eta, “Azores” kasu ezagunaren inguruan emandako ebazpena kontuan hartuta, azterlan honek zehatz-mehatz ikertzen du Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak 2008ko irailaren 11n emandako epaia, eta, orobat, nola aplikatzen duen epai horren doktrina Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak.

Gako-hitzak: Ekonomia Ituna, foru-arauak, Europar Batasuneko Justizia Auzitegia, Auzitegi Gorena, Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusia.

Abstract: This investigation into the legal vacuum caused by the Ruling by the Spanish Supreme Court, on 9 December 2004, that the new provincial regulations in respect of companies intended to answer. And, given the Decision handed down in the so-called “Azores judgement”, specifically analyses the Ruling handed down by the European Court of Justice, on 11 September 2008, and the application of the doctrine contained in that ruling, made by the High Court of Justice of the Basque Country.

Keywords: Economic Agreement, provincial regulations, European Court of Justice, Supreme Court, High Court of Justice of the Basque Country.

SUMARIO

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL, DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004. 2. LA RESOLUCIÓN DICTADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN EL CONOCIDO COMO “CASO AZORES”. 3. LA NUEVA NORMATIVA FORAL EN MATERIA DE SOCIEDADES, ANTE EL VACÍO NORMATIVO DERIVADO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL. 4. ANÁLISIS CONCRETO DE LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008. A) CUESTIONES PRELIMINARES. B) LOS FAMOSOS TRES REQUISITOS. C) LAS CONCLUSIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. 5. APLICACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO DE LA DOCTRINA CONTENIDA EN LA SENTENCIA DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008. 6. CONCLUSIONES.

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL, DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera (de lo Contencioso Administrativo) del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, relativa a las Normas Forales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava que regulaban sus respectivos Impuestos de Sociedades², constituye un punto de inflexión en la hasta entonces relativamente respetuosa consideración que los Tribunales españoles habían mostrado hacia la autonomía normativa derivada del régimen de Concierto Económico Vasco. A partir de entonces, muchos de nosotros sentimos que el Concierto Económico quedaba seriamente amenazado desde el flanco judicial. Y ello por dos motivos fundamentales:

² Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 7/1996, de 4 de julio de las Juntas Generales de Gipuzkoa y Norma Foral 24/1996, de 5 de julio del Territorio Histórico de Álava reguladoras de los Impuestos de Sociedades vigentes en cada uno de los tres Territorios Históricos.

En primer lugar, porque plantea un problema en relación con la legitimación activa para la impugnación de Normas Forales que regulan, nada menos, que materias de índole tributaria, confirmando un criterio que el Tribunal Supremo ya había defendido anteriormente en algunos pronunciamientos³ y que supone reconocer una amplísima legitimación para recurrir las Normas Forales, permitiéndose prácticamente a cualquiera que alegue un “interés legítimo” y sin muchos más requisitos, impugnar en los Tribunales contencioso-administrativos cualquier Norma Foral de esta índole, lo que incluye no sólo a órganos de otras Comunidades Autónomas (Comunidades Autónomas de Cantabria, de la Rioja, etc.) sino también a instituciones corporativas (Cámaras de Comercio), federaciones de Empresarios e incluso sindicatos. Ello permite prácticamente a cualquiera poner en cuestión normas generales que regulan nada menos que nuestro derecho tributario provocando una insostenible inseguridad jurídica, como acontecimientos posteriores han venido a corroborar. A partir de entonces, de una manera constante, muchos de nosotros hemos pedido que se busquen vías para garantizar eficazmente la protección de nuestras Normas Forales frente a la impugnación constante de la que han venido siendo objeto ante los Tribunales por parte de todo tipo de agentes económicos y sociales. Es a este tipo de medidas a lo que suele denominarse “blindaje jurídico del Concierto Económico”.

Paradójicamente, la propia Sentencia del Tribunal Supremo que tan duramente criticamos, apuntaba alguna vía para ello porque, como dice literalmente su fundamento jurídico 3º: “... en todo caso, en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, el producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, ha de estar sometido

³ Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2003, 11 de febrero de 2004 o 3 de noviembre de 2004.

do a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa...”. Como pueden comprobar, la propia Sentencia del Tribunal Supremo indica una posible vía para el “blindaje jurídico” de este tipo de normas derivadas del Concierto Económico.

En segundo lugar, la Sentencia del Tribunal Supremo plantea un problema de fondo, puesto que a partir de ella, se han venido declarando ilegales las regulaciones fiscales establecidas por las Normas Forales vascas (aplicables en los Territorios Forales vascos) que difieran de la regulación estatal (aplicable en el denominado “Territorio común”, es decir, en todo el Estado español salvo en Bizkaia, Gipuzkoa, Álava y Navarra), declarándolas ayudas de estado prohibidas por el Derecho comunitario. Este problema de fondo es el que ha desembocado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008, que analizamos hoy aquí. Lo sorprendente de la Sentencia del Tribunal Supremo es que, al declarar nulos algunos artículos de dichas Normas Forales fiscales⁴, lo hace nada menos que por considerarlos precisamente “ayudas de Estado”, incompatibles con el derecho comunitario. En mi opinión, cuando dictó su Sentencia en diciembre de 2004, el Tribunal Supremo intentó apoyar sus conclusiones en una entonces inexistente jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo acerca de si las modificaciones de los tipos impositivos nacionales para una determinada región geográfica constituyen o no “ayudas de Estado” y consideró que la norma estatal española era el parámetro para medir la legalidad o no de esas regulaciones, anulando los artículos de las Normas Forales vascas que, a su juicio, se separaban excesivamente de la regulación estatal, mientras que consideró aceptables aquellos otros que coincidían más o menos con ésta última. Todo ello suponía en el fondo cuestionar la

⁴ Arts. 11.2. a); art. 14, en cuanto se refiere a sociedades de promoción de empresas; art.15.11; art. 26; art. 29.1.a); arts. 37, 39 y 40, ar5. 45.2.1. y arts. 49, 53, 54 y 60.

esencia del régimen de Concierto Económico puesto que si los Territorios Históricos al regular los impuestos concertados de normativa propia no pueden apartarse de la regulación del Estado, ¿dónde queda su autonomía normativa, garantizada expresamente por el Concierto Económico?

Ciertamente, resultaba muy “inquietante” que el Tribunal Supremo, la máxima instancia de los Tribunales ordinarios españoles, utilizase un criterio de selectividad territorial para calificar determinados contenidos de las Normas Forales como “ayudas de Estado”. En definitiva, consideró que determinadas medidas de las Normas Forales del Impuesto de Sociedades eran selectivas por razón geográfica al no ser aplicables más que en una región de la Unión Europea y que, por ello, constituían sin más ayudas de Estado prohibidas por el derecho comunitario. Evidentemente, la legislación foral navarra hacía más o menos lo mismo que las Normas Forales vascas, pero su legislación no fue recurrida de la misma manera, porque al tratarse de una norma con rango de Ley, no podía ser recurrida ante los Tribunales ordinarios sino únicamente ante el Tribunal Constitucional (aunque hay también quien apunta a otras razones extrajurídicas que podrían explicar que no se recurriese la normativa navarra que, en el fondo, planteaba la misma problemática que la normativa de los Territorios Históricos Vascos pues su regulación también difiere de la general del Estado en virtud de su autonomía normativa derivada del régimen de Convenio Económico). En definitiva, todo ello supuso un cambio de rumbo en relación con posturas que los Tribunales habían sostenido anteriormente y nos introdujo en una peligrosa dinámica para el futuro del Concierto Económico.

Naturalmente, siendo plenamente conscientes de la gravedad del asunto, las instituciones vascas reaccionaron inmediatamente contra esta Sentencia, presentando en primer lugar un incidente de nulidad de actuaciones ante el propio Tribunal Supremo que, como era de esperar, fue

rechazado por éste⁵ y sendos recursos de amparo ante el Tribunal Constitucional, alegando una violación del derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24 de la Constitución, puesto que el Tribunal Supremo no planteó, a pesar de lo establecido en el art. 234 del Tratado de la Comunidad Europea, una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recurso que se fundamentaba en un caso similar, en el que el Tribunal Constitucional sí concedió su amparo⁶.

El Tribunal Constitucional no admitió a trámite⁷ el recurso de amparo presentado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 pues entendió que al no estar todavía resuelto en aquel momento el incidente de nulidad ante el Tribunal Supremo no se había agotado la vía judicial previa, requisito obligatorio para poder acceder al amparo. En el caso del recurso de amparo presentado por el Gobierno Vasco, el Tribunal Constitucional tampoco lo admitió a trámite⁸ al entender que no se había violado el derecho al proceso debido con todas las garantías y que el Tribunal Supremo no estaba obligado a plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a pesar de que el art. 234 del Tratado de la Comunidad Europea establece que, cuando se planteen una cuestión de interpretación del Tratado (en este caso de los artículos 87 y ss, del mismo, relativas a las ayudas de Estado), pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial en el derecho interno, dicho órgano estará obli-

⁵ Auto de 4 de abril de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2004, de 19 de abril.

⁷ Auto 461/2006, de 18 de diciembre, de la Sección Segunda del Tribunal Constitucional.

⁸ Auto 62/2007, de 26 de febrero, de la Sala Primera del Tribunal Constitucional.

gado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. En este caso, el Tribunal Constitucional aplicó la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo que establece que aquella obligación decae en la medida en que la correcta aplicación del Derecho Comunitario pueda imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la solución de la cuestión aplicada⁹.

A partir de este momento, asistimos a una enloquecida dinámica de impugnaciones, suspensiones cautelares, anulaciones y aprobación de nuevas normativas que eran inmediatamente impugnadas de nuevo, suspendidas, etc., lo que generaba un auténtico galimatías jurídico y una enorme sensación de inseguridad y de cuestionamiento constante del Concierto Económico. Cuando las instituciones forales aprobaban nuevas normativas, manteniendo el “fuero”, es decir, la diferenciación normativa con la legislación del Estado, su normativa era inmediatamente recurrida a los Tribunales por los gobiernos de Comunidades Autónomas limítrofes y por prácticamente cualquiera, al amparo de una especie de “patente de corso” que la Sentencia del Tribunal Supremo había concedido para impugnar nuestras Normas Forales en materia tributaria. Y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que siempre había sido muy respetuosa con el Concierto en general y con las facultades normativas derivadas del mismo, en particular, no tuvo más remedio que seguir las directrices del Tribunal Supremo y entrar en una dinámica de suspensiones cautelares y anulaciones de dichas normas.

⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*, asunto 283/81, Recop. 1982, p.I-3415, apartados 14 y 16-20. Sobre este tema, puede consultarse: MARTÍN RODRÍGUEZ, P.J. , “La cuestión prejudicial como garantía constitucional: a vueltas con la relevancia constitucional del derecho comunitario (a propósito de la STC 58/2004, de 19 de abril, asunto tasa fiscal sobre el juego)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 72 (2004), págs. 315-346.

2. LA RESOLUCIÓN DICTADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN EL CONOCIDO COMO “CASO AZORES”

Estábamos sumidos en esta dinámica tan peligrosa cuando se planteó en el ámbito europeo un caso similar al nuestro, el ya muy conocido “caso Azores”. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas debía dictar Sentencia en el asunto C-88/03. Se trataba de un recurso de anulación interpuesto por Portugal contra la Decisión de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 2002¹⁰ que calificaba de ayuda de estado ilegal las reducciones de los tipos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas domiciliadas en la Región Autónoma de las islas Azores en relación con los tipos vigentes en Portugal. La clave del asunto estaba en saber si las modificaciones de los tipos impositivos nacionales adoptadas únicamente para una determinada Región de un Estado miembro, debían ser consideradas o no una ayuda selectiva de Estado incompatible con el mercado común, según lo establecido en el art. 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Primero, recibimos una buena noticia con las Conclusiones del Abogado General, Sr. Geelhoed, presentadas el 20 de octubre de 2005, que defendió por primera vez la posibilidad de que las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro no supongan automáticamente (tal y como defendía la Comisión Europea) una ayuda de estado prohibida siempre que se cumpliesen una serie de requisitos. Después, la buena noticia se confirmó cuando en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, el Tribunal de Justicia asumió en su conjunto las tesis avanzadas por el Abogado General¹¹, lo que abría el camino a que la misma doctrina se aplicase al caso vasco.

¹⁰ Decisión 2003/442/CE de la Comisión de 11 de diciembre de 2002.

¹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa* / Comisión, asunto C-88/03, Rec. p. I-7115.

Como les decía, la clave del asunto estaba en saber si las modificaciones de los tipos impositivos nacionales adoptadas únicamente para una determinada región de un Estado miembro, deben ser consideradas o no una ayuda de estado incompatible con el mercado común, según lo establecido en el art. 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Pues bien, en esta Sentencia, el Tribunal, haciendo suyas las conclusiones que había formulado el Abogado General (Sr. Geelhoed), consideró que una medida que conceda una ventaja sólo a una parte del territorio nacional (por ejemplo, un tipo reducido del Impuesto, como ocurre con las Normas Forales Vascas que fijan un tipo más bajo en el Impuesto de Sociedades que el fijado por el Estado), no pasa por este simple hecho a ser selectiva y por tanto, a estar prohibida por el artículo 87.1 del Tratado, tal y como defendía la Comisión Europea.¹² De hecho, el Tribunal siguió el criterio defendido por el Abogado General y estableció los casos en los que ha de entenderse que una Región goza de suficiente autonomía política y financiera para considerar que la adopción de un tipo impositivo regional no constituye una medida selectiva prohibida. Son los ya famosos tres requisitos: a) que la autoridad regional o local cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central –autonomía política o institucional– ; b) que la decisión haya sido adoptada sin que el Gobierno Central haya intervenido directamente en su contenido –autonomía procesal– y c) que las consecuencias financieras de un tipo impositivo reducido (es decir, la reducción de ingresos que ello supone para dichas autoridades), no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central –autonomía económica–.¹³

Pues bien, en el caso concreto de la Región Autónoma de las islas Azores, el Tribunal consideró que ésta no cumplía la tercera de esas condiciones (puesto que la merma de ingresos fiscales para las Azores deri-

¹² Apartados 57-60.

¹³ Apartado 67.

vada de tipo impositivo más bajo se veía compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central, a través de transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central) por lo que el marco jurídico pertinente para apreciar si las ayudas eran o no selectivas, no era solamente la región de las Azores sino todo Portugal y entonces, al ser examinadas las medidas en relación con todo el territorio portugués y no sólo con la Región Autónoma de las Islas Azores, el Tribunal las consideró “selectivas” y no generales¹⁴, por lo que desestimó el recurso presentado por Portugal¹⁵. Tras la Sentencia del “caso Azores”, el pano-

¹⁴ Apartados 70-78.

¹⁵ Sobre el “caso Azores” y, en relación con las normativas fiscales de algunas regiones europeas que son distintas a la general del Estado del que forman parte y su compatibilidad o incompatibilidad con el derecho comunitario, existe una abundante bibliografía, entre la que citaré los trabajos correspondientes a los siguientes autores: ANTONINI, L. / BARBERO, M., “Dalla CGCE un’importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, II (2006), págs. 117-126; ANTONINI, L. / BARBERO, M., “Apertura della Corte di Giustizia sulla fiscalità regionale di vantaggio”, *Quaderni costituzionali* (2007), págs. 211 y ss.; ARDOLINI, D., “Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di Stato”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2 (2007), págs. 169-177; ARNOLD, Ch., “Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität”, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* (2006), págs. 717-721; BARBERO, M., “Per attuare una vera fiscalità regionale di vantaggio serve il federalismo fiscale (nota a margine di Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenze nella causa C-88/03, *Portogallo vs Commissione*)”, *Le Regioni*, (2007), págs. 377-385; BARBERO, M. “Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato”, *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, (2007), págs. 993-1002; BENGOTXEA, J., “El criterio de selectividad en relación con la fiscalidad regional directa y las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas” en *Actas del Congreso Internacional “Concierto Económico Vasco y Europa: Concierto Económico, Fiscalidad regional y Ayudas de Estado”*, Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam” / Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, págs. 401-438; BORGES, R., “Las regiones autónomas de Madeira y Azores: normativa fiscal regional en Portugal tras la Sentencia Azores del Tribunal de Justicia Europeo (C-88, de 6 sep-

rama cambió por completo, porque todos nos dimos cuenta de que nuestro sistema fiscal derivado del Concierto Económico se adaptaba perfectamente a la doctrina del caso Azores.

tiembre de 2006)” en *Actas del Congreso Internacional “Concierto Económico Vasco y Europa: Concierto Económico, Fiscalidad regional y Ayudas de Estado”*, Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam” / Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, págs.345-360; BROUSSY, E. / DONNAT, F. / LAMBERT, Ch., “L’application, dans une zone géographique d’un Etat membre, d’un taux d’impôt particulier est-elle constitutive d’une aide d’Etat ?”, *L’actualité juridique. Droit administratif* (2005), págs. 2342 y ss.; BROUSSY, E. / DONNAT, F. / LAMBERT, Ch., “Aides d’Etat”, *L’actualité juridique. Droit administratif* (2006), págs. 2280 y ss.; CHARBIT, N., “Aides d’Etat : le caractère sélectif d’une mesure d’aide sous forme de réduction d’impôt des sociétés peut être évalué au niveau régional”, *L’actualité juridique. Droit administratif* (2006), págs. 1700 y ss.; COLSON, J.L., “Reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre en el asunto Azores”, en *Actas del Congreso Internacional “Concierto Económico Vasco y Europa: Concierto Económico, Fiscalidad regional y Ayudas de Estado”*, Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam” / Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, págs. 395-399; DERENNE, J., « L’appréciation de la sélectivité d’une mesure doit se faire selon un cadre de référence régional si la mesure a été adoptée par une autorité infra étatique suffisamment autonome », *Concurrences : Revue des droits de la concurrence*, 4 (2006), págs. 102 y ss. ; DI BUCCI, V., « Some Brief Comments on the Court’s Judgment in Case C-88/03, Portugal v. Commission (Azores) » in *New Developments in European State aid Law 2006. Proceedings of the 4th Expert’s Forum held in Brussels on 18 and 19 May 2006*, Ed. Lexxion, Berlin, 2006, págs. 53 y ss.; KARL, K-U., “Taxation by regional authorities and state aid”, *Competititon Law Insight* (2005), Vol. 4, Issue 18, págs. 7 y ss.; MORENO GONZÁLEZ, S., “Regional Fiscal Autonomy from a State Aid Perspective: The ECJ’s Judgment in Portugal v. Commission”, *European Taxation* (2007), págs. 328-338; NICOLAIDES, Ph..., « The Boundaries of Tax Autonomy », *European State Aid Law Quarterly*, (2006), págs. 119 y ss.; PÉREZ BERNABEU, B., *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008; RODRÍGUEZ CURIEL, J.W., “De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, “Azores”)”, *Gaceta Jurídica de la CEE y de la Competencia*, 245 (2006), págs. 57-62; RYDELSKI, M., “Geographically limited national tax rate variations and State aid”, *European Law Reporter* (2006), págs. 402-407; SAENZ-CORTABARRIA FERNÁNDEZ, I., “Los sistemas fiscales regionales y el marco jurídico de la UE. ¿Ayudas de Estado? Interpretaciones judiciales. Problemática”, en *Federalismo fiscal y Europa. VIII*

En feliz expresión de algún autor: “si el sistema vasco no cumple las condiciones establecidas por el caso Azores, no hay ninguno en Europa que pueda cumplirlas”.¹⁶

*Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastián los días 13-15 de noviembre de 2007, Parlamento Vasco/Eusko Legebiltzarra, Vitoria-Gasteiz, 2008, págs. 199-219; SAPIENZA, R., “Regimi agevolativi di natura fiscale e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. La decisione della Corte di Giustizia nella causa C-88/03”, *Rivista giuridica del Mezzogiorno* (2007), págs. 57 y ss.; SERRANÒ, M.V., “Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03”, *Il Fisco: Giornale tributario di legislazione e attualità*, (2006), págs. 6044 y ss.; STEIN, R. M., “Regionale Steuersenkungen auf dem Prüfstand des Beihilfenrechts – das EuGH-Urteil Portugal/Kommission (“Azoren”)”, *Europäisches Wirtschafts-&Steuerrecht- EWS* (2006), págs. 493-496; ZATSCHLER, C., “Review of the Judgment in Case C-88/03, Portugal v. Commission (Azores Tax Regime)”, *European State Aid Law Quarterly*, (2006), págs. 779-783.*

¹⁶ Sobre el asunto planteado en el asunto Azores, el caso vasco y sus consecuencias en el ordenamiento jurídico español, pueden consultarse, en general, las intervenciones recogidas en las *Actas del Congreso Internacional “Concierto Económico Vasco y Europa: Concierto Económico, Fiscalidad regional y Ayudas de Estado”*, dedicado monográficamente a este tema, que tuvo lugar en la Universidad de Deusto del 12 al 14 de diciembre de 2006, organizado por la Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam” y el Instituto de Estudios Vascos de dicha Universidad, y cuyas Actas fueron publicadas por AD CONCORDIAM en Bilbao, en 2007. También pueden consultarse: ALONSO ARCE, I., “La importancia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores”, *Forum fiscal de Bizkaia*, 10-11 (2006), págs., 13-20; ALONSO ARCE, I., “Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia”, *Ekonomiaz, Revista vasca de Economía*, 61 (2006), págs. 254-277; ALONSO ARCE, I., “¿Dónde estamos en la cruzada judicial contra la autonomía normativa de los Territorios Históricos en relación con el impuesto de sociedades?”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, 12 (2007), págs. 13-24; CALDERÓN CARRERO, J.M. / RUIZ ALMENDRAL, V., “Autonomía financiera de las CCAA vs. Derecho Comunitario: la doctrina del TJCE en el caso Azores”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 17 (2007), págs. 13-21; GARCÍA NOVOA, C., “La Sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España”, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 15, nº 1 (2006), págs. 203-239; LARRAZABAL BASAÑEZ, S., “Fiscalidad regional, Federalismo fiscal y Unión Europea: perspectivas de futuro” en *Federalismo fiscal y Europa. VIII Jornadas Internacionales celebradas en Donostia-San Sebastián los días 13-15 de noviembre de 2007, Parlamento Vasco/Eusko Legebiltzarra, Vitoria-Gasteiz, 2008, págs. 221-259; MARTÍNEZ CABALLERO, R. / RUIZ ALMENDRAL, V., “Ayudas selectivas de Estado y poder Tributario de las*

3. LA NUEVA NORMATIVA FORAL EN MATERIA DE SOCIEDADES, ANTE EL VACÍO NORMATIVO DERIVADO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL

Volviendo a la denominada “judicialización” del Concierto Económico, habíamos visto que, tras la anulación de las Normas Forales vascas reguladoras del Impuesto de Sociedades, las instituciones forales de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava tuvieron que hacer frente al vacío normativo y aprobaron una nueva normativa en materia de Sociedades en el verano de 2005¹⁷, en la que, entre otros asuntos, mantuvieron el mismo tipo impositivo (el 32,5%) que había sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo por diferir del tipo vigente en la regulación estatal, que era entonces del 35%. Además de esto se establecían deducciones de la cuota líquida del 10% en el importe de las inversiones realizadas en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad y una deducción de la cuota líquida del 10% en las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinasen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético, deducciones que no existían en la legislación estatal española aplicable en territorio común.

Comunidades Autónomas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, 20 (2006), págs. 593-640; SANZ-CORTABARRIA FERNÁNDEZ, I., “Concierto Económico y ayudas de Estado” en *Actas del Congreso Internacional “Concierto Económico Vasco y Europa: Concierto Económico, Fiscalidad regional y Ayudas de Estado”*, Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam” / Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, págs. 439-451; URREA CORRES, M. “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-88/0)”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, nº 14 (2007).

¹⁷ Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia; Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, convalidado por Acuerdo de 13 de junio de 2005 de las Juntas Generales de Álava y Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Inmediatamente, las instituciones de Cantabria, la Rioja y Castilla-León pidieron la suspensión cautelar de algunos artículos de las nuevas Normas Forales puesto que mantenían la misma regulación que había sido anulada por el Tribunal Supremo. Si bien posteriormente, como ya he dicho, las instituciones forales vascas aprobaron nuevas normativas sobre el Impuesto de Sociedades manteniendo la diferencia de tipos, normativas que también fueron suspendidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el clima cambió totalmente tras la Sentencia del caso Azores. Con carácter previo al señalamiento de fecha para la votación de la Sentencia relativa a la normativa foral vasca de 2005, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco requirió a las partes personadas en el procedimiento para que formularan sus observaciones sobre si era pertinente remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, según lo previsto en el art. 234 del Tratado, acerca de si las medidas contenidas en dicha normativa foral eran contrarias al Tratado por ser susceptibles de calificarse como ayudas selectivas previstas en el art. 87.1 del Tratado y si, por ende, debían haberse comunicado previamente a la Comisión, según lo previsto en el art. 88.3 del Tratado.

Finalmente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹⁸, planteó la cuestión prejudicial¹⁹ con cita expresa de la Sentencia del “Caso Azores”. Haciéndose eco de los tres criterios antes mencionados, que han sido recogidos por la Sentencia del “caso Azores”, y en cuanto a su aplicabilidad de su doctrina al caso vasco, el Tribunal Superior Vasco consideraba que el primer requisito (decisión adoptada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un

¹⁸ A partir de este momento, y para no repetir constantemente su nombre completo, me referiré habitualmente al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como “el Tribunal” o “el Tribunal Superior Vasco” (en el caso de que hubiese riesgo de confusión con otros Tribunales también citados).

¹⁹ Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de septiembre de 2006.

estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central) se cumplía perfectamente en el caso del sistema vasco. En cuanto al segundo requisito, es decir, el relativo a la autonomía de procedimiento (que el Gobierno Central no haya podido intervenir directamente en su contenido), al Tribunal se le planteaban algunas dudas, acerca de si podía entenderse cumplido, pues aunque las autoridades vascas no están sometidas a la intervención directa del Gobierno Central, hay previstos en el sistema de Concierto Económico vasco algunos mecanismos no coercitivos y de conciliación que pueden permitir a las distintas instituciones implicadas llegar a un acuerdo y porque la normativa vasca debe respetar algunos principios generales derivados del art. 3º del Concierto como, por ejemplo, la presión efectiva global, el respeto a las libertades de circulación y abastecimiento, el no producir efectos discriminatorios, etc.

Por lo que se refiere al tercer requisito, el relativo a la autonomía económica (que las consecuencias financieras - es decir la disminución de la recaudación tributaria al ser los tipos más bajos- no se vea compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central), el Tribunal afirmaba al plantear la cuestión prejudicial que, aunque la autonomía financiera y presupuestaria vasca es muy amplia, le quedaba alguna duda sobre si se cumplía o no este tercer requisito, teniendo en cuenta que esta autonomía no es total, sino que queda limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica en el País Vasco tales como las que se refieren al “sistema monetario”, “bases y coordinación de la planificación de la actividad económica”, régimen económico de la Seguridad Social, obras públicas de interés general, etc., competencias que intentan garantizar la unidad de mercado o unidad de orden económico, límite consustancial al sistema autonómico español. Finalmente, el Tribunal planteaba también la duda de si, a la luz de todo esto, había que considerar que las medidas tributarias vascas, al establecer un tipo impositivo inferior al

general de la ley del Estado español y al incluir unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento tributario general español y son aplicables en el ámbito territorial vasco, habían o no de considerarse o ayudas de Estado selectivas según lo establecido en el art. 87 del Tratado CEE y si por ello, era o no necesario comunicar esta normativa a la Comisión Europea antes de aprobarlas, según lo previsto en él.

Mientras la cuestión prejudicial era resuelta por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, los Tribunales españoles observaron una especie de “tregua tácita” respecto de esta cuestión. Tanto el Tribunal Supremo en sus últimas Sentencias²⁰ como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sus últimos Autos²¹ se mostraron prudentes y prefirieron esperar. Finalmente, llegó la esperada Sentencia del Tribunal de Luxemburgo. Primero llegaron las Conclusiones de la Abogada General (Sra. Kokott), presentadas el 8 de mayo de 2008, netamente favorables a las pretensiones de las instituciones vascas y después, la esperada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008²².

Antes de entrar en el análisis concreto de la Sentencia, me gustaría dejar claro que a pesar de las similitudes con el caso Azores, el trámite procesal que ha dado lugar a la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 es totalmente distinto. En el caso Azores se trataba de un recurso de anulación contra una Decisión de la Comisión Europea por lo que la deci-

²⁰ Por ejemplo, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 12 de julio de 2007, decidió no suspender cautelarmente la regulación foral de 2005 del Impuesto de Sociedades de Bizkaia, a la espera de ver lo que decía el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el fondo del asunto al resolver la cuestión prejudicial.

²¹ Sobre todo, a partir de los Autos de octubre de 2007, no accediendo a la suspensión cautelar de la normativa foral del Impuesto de Sociedades solicitada por las Comunidades limítrofes, a pesar de que esta normativa sigue manteniendo tipos inferiores en los Territorios Forales en relación con el tipo general del Estado español (territorio común).

²² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja*, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

sión final la adoptaba el Tribunal de Luxemburgo. Sin embargo, en el caso vasco, se trata de una cuestión prejudicial acerca de la interpretación de los artículos 87 y 88 del Tratado. En este caso, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ofrece pautas de interpretación de dichos artículos y como veremos, se reafirma en los tres requisitos que ya se esbozaron en el caso Azores, pero la decisión final de si la normativa vasca cumple o no los requisitos no corresponde al Tribunal de Luxemburgo sino a los Tribunales españoles, si bien los Tribunales españoles están vinculados por la interpretación que del derecho comunitario hace el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, interpretación que, en mi opinión, resulta muy favorable a las tesis sostenidas por las instituciones vascas, que es lo que nos hace ser moderadamente optimistas en lo que se refiere a la suerte de los recursos planteados en los Tribunales españoles contra la normativa vasca²³.

²³ En relación con esta Sentencia, pueden consultarse: ALONSO ARCE, I., “Y llega la gran cita de la fiscalidad vasca en Luxemburgo”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, 3 (2008), págs. 17-23; ALONSO ARCE, I., “Celebrando su 130 cumpleaños en Luxemburgo”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, 4 (2008), págs. 15-23; ALONSO ARCE, I., “La Abogada General del Tribunal de Luxemburgo respalda el Concierto”, *Forum fiscal de Bizkaia*, 6 (2008), págs. 15-24; ALONSO ARCE, I., “La autonomía total de los Territorios Históricos según la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo”, *Forum Fiscal de Bizkaia*, 7 (2008), págs. 17-27; ALONSO ARCE, I., “El Tribunal Supremo rectifica de nuevo su doctrina sobre las Normas Forales del Impuesto de Sociedades”, *Forum fiscal de Bizkaia*, 8 (2008), págs. 19-27; ARMESTO, D., “The ECJ’s Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country”, *European Taxation* (2009), págs. 11-20; CIENFUEGOS MATEO, M., “El Concierto Económico Vasco frente al Derecho comunitario europeo”, *Unión Europea Aranzadi*, 2 (2009), págs. 29-41; “EuGH- 11.9.2008 C-428/06 bis C-434/06-Anforderungen an die Autonomie einer Gebietskörperschaft bei staatlichen Beihilfen- Unión General de Trabajadores des La Rioja (UGT-Rioja) u.a. / Diputación Foral de Vizcaya u.a.”, *Europäische zeitschrift für wirtschatsrecht, EUZW*, Vol. 19, n° 24 (2008), págs. 757-766; FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen de Concierto o Convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 31 (2008), págs. 713-742; IDOT, L. “Mesures adoptées par des communautés infra-étatiques et condition

4. ANÁLISIS CONCRETO DE LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

Entrando ya en el análisis concreto de la Sentencia, se planteó primero una cuestión previa acerca de la admisibilidad de la propia decisión prejudicial. Algunas de las partes llegaron a sostener que no era admisible porque la respuesta a la cuestión planteada no era necesaria para que el Tribunal nacional se pronunciase sobre el asunto principal (Comunidad Autónoma de la Rioja), o porque no existía ninguna duda de que tales medidas eran ayudas de estado (UGT-Rioja), o porque tras la Sentencia del caso Azores, alguna parte consideraba que no existía ya ninguna duda de que tales medidas no eran ayudas de Estado (Confebask). El Tribunal de Luxemburgo, con toda razón, responde a las

de sélectivité”, Europe (2008), Novembre Comm. n° 378, pág. 38; MANZANO SILVA, E., “Ayudas de Estado y autonomía económico-financiera de los Territorios Históricos del País Vasco (Comentario a la STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja*”, en *Forum Fiscal de Bizkaia*, 10-11 (2008), págs. 40-54, *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, 12 (2008), págs. 23-35 y *Forum Fiscal de Álava*, 12 (2008), págs. 25-39; MERINO JARA, I., “A vueltas con las ayudas de estado de carácter fiscal”, *Forum fiscal de Bizkaia*, 1 (2008), págs. 23-41; MUGURUZA ARRESE, J., “Fiscalidad foral y ayudas de Estado: el Tribunal de Luxemburgo corrige la doctrina del TS”, publicad en *www.legal.today* (17/9/2008) (<http://www.legaltoday.com/index.php/practica-juridica/fiscalidad-general/fiscalidad-foral-y-ayudas-de-estado-el-tribunal-de-luxemburgo-corrige-la-doctrina-del-ts>); NIETO MONTERO, J.J., “La normativa tributaria vasca y la recepción de la Sentencia Azores, crónica de un final anunciado: a propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 17, n° 1 (2008), págs. 175-204; PALAO TABOADA, C., “Ayudas De Estado y competencia fiscal dañiña”, *Forum fiscal de Bizkaia*, 12 (2008), págs. 21-38; RUBÍ CASSINELLO, J., “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*, 1 (2009), págs. 23-42; VAUTROT-SCHWARZ, CH. “Appréciation de la sélectivité d’une mesure fiscale régionale”, *Revue de droit fiscal*, (2008), Comm. 599, págs. 51-55.

partes que puesto que los litigios principales que han dado lugar a la cuestión prejudicial no han quedado sin objeto, dadas las posturas radicalmente contrarias de las partes acerca de la necesidad de la cuestión, parece evidente la necesidad de que el Tribunal responda a la cuestión prejudicial.²⁴

a) Cuestiones preliminares

Analizando ya el fondo del asunto, se planteó en primer lugar la cuestión del marco de referencia de las medidas normativas adoptadas. Siguiendo la doctrina establecida en el caso Azores, el Tribunal se reafirma en que el marco de referencia no debe coincidir necesariamente con el territorio de un Estado miembro considerado, de tal manera que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no supone automáticamente que pase a ser una ayuda selectiva en el sentido de lo establecido en el art. 87.1 del Tratado, puesto que 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 desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas, es necesario que cumpla los tres requisitos: autonomía institucional (que se trate de una decisión adoptada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central), autonomía de procedimiento (que la decisión haya sido adoptada sin que el Gobierno Central haya podido intervenir directamente en su contenido) y autonomía económica y financiera (que las

²⁴ Apartados 35-44

consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central, de tal manera que dicha entidad infraestatal debe asumir las consecuencias políticas y financieras de tal medida).²⁵

La siguiente cuestión planteada era la relativa al famoso “requisito previo” para la aplicación de los tres requisitos que acabo de mencionar, requisito previo que la Comisión sostiene que se deduce de los apartados 58 y 66 de la Sentencia Azores. En efecto, según la Comisión, en dicha Sentencia el Tribunal exigía practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las entidades infraestatales: en primer lugar habría que examinar si dicha entidad desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas –requisito previo– y una vez comprobado que ello es así, es cuando habría que verificar si concurren los famosos tres requisitos. La Abogada General rechazó de plano esta tesis de la Comisión en sus Conclusiones²⁶ y el Tribunal, al igual que la Abogada General, rechaza también la existencia de ese requisito previo, al decir que los apartados 58 y 66 de la Sentencia Azores no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios establecidos en el apartado 67 de aquella Sentencia, puesto que cuando una entidad infraestatal cumple los tres criterios, es suficientemente autónoma y desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, de tal manera que ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta.²⁷

²⁵ La argumentación es exactamente la misma en la Sentencia Portugal/ Comisión (apartados 57-58, 65-67) y en la Sentencia UGT-Rioja (apartados 46-52).

²⁶ Apartados 65-71.

²⁷ Apartados 53-60.

Otro tema objeto de análisis es determinar cuál es la entidad infraestatal suficientemente autónoma que debe tomarse en consideración como marco de referencia a la luz del que hay que apreciar la selectividad de las medidas adoptadas: si sólo los Territorios Históricos (como defendían la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla León y la Comisión Europea) o tanto los Territorios Históricos como la Comunidad Autónoma Vasca (como sostenían las autoridades vascas y el Gobierno español). El Tribunal de Justicia responde que, dado el complejo sistema institucional vasco, en el que las competencias de las instituciones de los Territorios Históricos y las de la Comunidad Autónoma del País Vasco están organizadas atribuyendo la competencia en materia tributaria a los Territorios Históricos y las competencias en materia económica a la Comunidad Autónoma y puesto que todas estas instituciones deben colaborar para que el sistema funcione, habrá que tomar como referencia tanto a los Territorios Históricos como a la Comunidad Autónoma para decidir si la entidad infraestatal constituida por ambos tipos de instituciones tiene suficiente autonomía para constituir el marco de referencia.²⁸

En cuanto a la relevancia del control jurisdiccional, algunas partes procesales sostenían que como las Normas Forales son disposiciones administrativas y pueden ser impugnadas ante los Tribunales ordinarios, ello influiría en el requisito de la autonomía procedimental que, en su opinión, no se cumpliría. El Tribunal responde de modo tajante que lo relevante para verificar la existencia de la autonomía no es que exista control del juez, sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control, puesto que la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho, de tal manera que no puede afirmarse que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque sus actos sean controlados por los Tribunales.²⁹

²⁸ Apartados 69-70 y 75.

²⁹ Apartados 79-80 y 83.

b) Los famosos tres requisitos

Analizados estos asuntos preliminares, el Tribunal entra en el meollo del caso, al analizar si se cumplen o no en el caso vasco los tres criterios enunciados ya desde la Sentencia del caso Azores: autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económico-financiera.

En lo que concierne al criterio de la autonomía institucional, las autoridades vascas, Confebask y el Gobierno británico se muestran de acuerdo con el criterio del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que da por descontada la existencia de autonomía institucional y, por tanto, el cumplimiento del primer requisito. Sin embargo, otras partes procesales lo niegan o bien porque consideran que no existe una autonomía institucional total porque los Territorios Históricos deben contribuir a las cargas del Estado español (Comunidad Autónoma de Castilla y León), o bien porque aducen que la Comunidad Autónoma Vasca, al igual que las demás Comunidades Autónomas españolas, debe ejercer sus competencias en el marco de los objetivos de política económica nacional definidos por el Estado mientras que, según su criterio, los Territorios Históricos no disponen de competencias en materia económica (Comunidad Autónoma de la Rioja). Por su parte, la Comisión no niega totalmente que exista autonomía institucional pero insiste en las reducidas competencias de las que disponen las autoridades forales a las que califica prácticamente de recaudadoras de impuestos para otras administraciones. El Tribunal, una vez más, se muestra tajante al rechazar este tipo de argumentos y considera que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, disponen de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central y cumplen, por tanto, el criterio de la autonomía institucional.³⁰

³⁰ Apartado 87.

En lo que respecta a la autonomía de procedimiento, las posturas de las partes son, evidentemente, contrapuestas. Algunas de ellas consideran que las autoridades forales tienen límites en lo que se refiere al ejercicio de sus competencias. Se citan expresamente la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa prevista en el Concierto Económico y la obligación de atenerse a los principios constitucionales de solidaridad, armonización fiscal, igualdad y unidad de mercado (Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León y Comisión). La Comisión insiste también en que si la entidad infraestatal está obligada a consultar al Gobierno central y/o debe tomar en consideración las repercusiones de sus decisiones en todo el territorio del Estado para respetar los principios constitucionales que se acaban de enunciar, no existe autonomía de procedimiento. Otras partes procesales afirman que lo que existe en el caso de la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa es un mecanismo de comunicación recíproca, de carácter informativo únicamente (autoridades forales vascas y Confebask). En cuanto a las medidas de conciliación, dichas medidas no son incompatibles con la autonomía de reconocimiento, puesto que el Estado no puede vetar o invalidar dichas medidas (Gobiernos británico e italiano). El Tribunal contesta que el hecho de que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, no obsta para nada a la autonomía de procedimiento siempre que la decisión final adoptada sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno Central, que es exactamente lo que ocurre en caso vasco, como ya había sostenido la Abogada General.³¹

Respecto a los principios de solidaridad, armonización fiscal, etc., el Tribunal entiende que no menoscaban la autonomía procedimental, puesto que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado para respetar los límites de sus competen-

³¹ Apartados 96 y 99.

cias no menoscaba su autonomía de procedimiento cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias. Además, añade que el Gobierno español no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de esos principios. Finalmente, aunque el Tribunal de Justicia deja bastante claro cuál es su opinión al respecto, afirma que es el Tribunal que ha planteado la cuestión quien, basándose en los elementos analizados y en otros que considere pertinentes, debe verificar si se cumple el requisito de la autonomía de procedimiento.³²

Es en lo que atañe al cumplimiento del tercer requisito, esto es, el de la autonomía económica y financiera, donde se ha producido el debate más intenso. Puesto que este tema va a ser abordado específicamente en la ponencia del Sr. José Gabriel Rubí, que es un reconocido experto en materia de Cupo, me limitaré ahora a realizar algunas consideraciones generales en relación con el famoso y disputado “tercer requisito”. Las alegaciones de las partes son las siguientes: algunas partes procesales dicen que los Territorios Históricos no disponen de autonomía económica por la existencia de los distintos principios establecidos por la Constitución y por el Concierto Económico que acabamos de analizar (Comunidades Autónomas de la Rioja y de Castilla y León). Por su parte, las autoridades forales sostienen que el sistema tributario de los Territorios Históricos se basa precisamente en los principios de autonomía fiscal, responsabilidad y riesgo unilateral. Confesak afirma que no se puede deducir de la Sentencia Azores que deba haber un marco económico distinto, cosa que tampoco ocurre en los Estados miembros de la Unión Europea, que es una unidad económica y social ampliamente integrada, y que lo único importante para el cumplimiento del tercer requisito es que la menor carga impositiva de esa región no debe ser financiada con

³² Apartados 107-110.

una transferencia de fondos del Gobierno Central, es decir, que la región en cuestión debe asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones tributarias (principio de responsabilidad fiscal).

Por su parte, el Gobierno español alega que ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban los Territorios Históricos, que asumen las consecuencias de sus decisiones en materia tributaria. Y en este sentido, el Gobierno británico alega que el control del Estado sobre el marco económico general y la existencia del cupo no son incompatibles con la autonomía económica y financiera siempre que el tipo impositivo no tenga incidencia en la cuantía de dicho cupo. Por su parte, el Gobierno italiano alega que las competencias del Gobierno español en materias como sistema monetario, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, régimen económico de la Seguridad Social, obras públicas de interés general, etc., no ponen en cuestión su autonomía económica y financiera.

La Comisión Europea insiste por su parte en que para determinar si existe o no autonomía económica hay que analizar todos los mecanismos de transferencias financieras y de solidaridad aunque no se presenten como tales (por ejemplo, la caja única de la Seguridad Social, la garantía por parte del Estado de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos, etc.); que hay que tener en cuenta no los objetivos de la intervención del Estado sino los efectos de dicha medida y que el hecho de que un territorio tenga amplias competencias en materia tributaria y controle sus ingresos no determina que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio económico. Y a continuación, destaca el principio constitucional español de solidaridad, que en su opinión supone un límite para la autonomía financiera de los Territorios Históricos, ya que garantiza un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español. Después, cita el funcionamiento del Fondo de

Compensación Territorial que, en su opinión, supone que los Territorios Históricos no asuman las consecuencias financieras de su decisión de reducir los tipos impositivos o de conceder deducciones. Llega a sostener incluso que el mismo Cupo es un instrumento de solidaridad y que existen otras transferencias financieras que constituyen asimismo mecanismos de solidaridad (ajustes y compensaciones por impuestos directos e indirectos). Finalmente, cita también el déficit de la Comunidad Autónoma Vasca en materia de pensiones y lo considera un mecanismo de solidaridad, por lo que acaba concluyendo que los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias derivadas de la reducción de tipos o del aumento de las deducciones, por lo que, en su opinión, no cumplen el requisito de la autonomía financiera y económica.

Sin embargo, el Tribunal estima que para el cálculo del Cupo, el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye a la hora de valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca. Por lo que se refiere a los ajustes, considera que sólo pueden verse afectados de una manera indirecta por Normas Forales que establezcan un régimen tributario más favorable.³³ En cuanto al coeficiente del 6,24% del Cupo a pagar por las instituciones vascas al Estado por las cargas no asumidas por ellas, el Tribunal observa que se determina partiendo de datos económicos pero en el marco de negociaciones políticas, por lo que una reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente³⁴.

El Tribunal dice además, que él no es competente para entrar a valorar si el coeficiente está bien valorado o está calculado a la baja, pero aunque estuviera infravalorado -añade-, ello sólo podría constituir un indicio de

³³ Apartado 126.

³⁴ Apartado 127.

la falta de autonomía económica y tampoco sería suficiente para incumplir el tercer requisito pues debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español³⁵. Es, en todo caso, el Tribunal nacional el único que, en su caso, podría determinar si el proceso de cálculo del Cupo tiene por objeto compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos y si produce realmente ese efecto³⁶. Rebatiendo el argumento de la Comisión y siguiendo el criterio de la Abogada General, afirma que el hecho de que existan transferencias financieras del Estado hacia dichos Territorios no basta de por sí para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y que, por tanto, no gozan de autonomía financiera, pues esas transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan ninguna relación con las aludidas medidas fiscales.³⁷

De hecho, el Tribunal reprocha a la Comisión que no haya demostrado sus alegaciones acerca de que determinadas Normas Forales puedan implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social, o sobre la garantía por parte del Estado español de un nivel de servicios públicos mínimo o en relación con la recepción de ayudas a través del Fondo de Compensación Interterritorial. También rechaza la alegación de la Comisión de que las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos.³⁸

³⁵ Apartado 129.

³⁶ Apartados 130-131.

³⁷ Apartado 135.

³⁸ Apartados 137-138.

c) Las conclusiones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

El Tribunal concluye finalmente que no es su misión declarar si las Normas Forales impugnadas constituyen ayudas de Estado, pues ello corresponde al Tribunal nacional, sino únicamente interpretar el concepto de ayuda de Estado del art. 87.1 del Tratado y proporcionar al Tribunal nacional los criterios relativos a su interpretación para que sea el Tribunal nacional quien determine si lo son o no. Deberá ser por tanto el Tribunal nacional quien, apoyándose en los criterios interpretativos facilitados por el Tribunal comunitario, decida finalmente si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de sus competencias, es decir, si cumplen o no el tercer requisito.³⁹

El Tribunal de Luxemburgo sostiene también que debe ser el Tribunal nacional quien verifique si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco respetan sus competencias en la materia, pues las reglas relativas a las transferencias financieras se elaboraron según esas competencias. Si se vulnerasen los límites de dichas competencias, entonces el marco de referencia para apreciar el carácter general o selectivo, no sería ya el de los Territorios Históricos o de la Comunidad Autónoma del País Vasco sino que se ampliaría a todo el territorio español.⁴⁰

En conclusión, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial que para apreciar el carácter selectivo de una medida en el sentido del art. 87 del Tratado, debe tenerse en cuenta si la autoridad que adopta la medida cumple los tres famosos requisitos (autonomía institucional, de procedimiento y económica) y que es el Tribunal nacional remitente de la cuestión prejudicial el que debe verificar si los Territorios Históricos Vascos y la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen

³⁹ Apartados 139-140.

⁴⁰ Apartados 143-144.

estos requisitos ya que si así fuese, y si las normas hubiesen sido adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas instituciones por el derecho español, dichas normas no tendrían carácter selectivo en el sentido de las ayudas reguladas en el art. 87.1 del Tratado.⁴¹

Creo modestamente que, a la vista de esta Sentencia, la única respuesta razonable que los Tribunales españoles pueden dar a los recursos planteados contra las Normas Forales vascas relativas al Impuesto de Sociedades es rechazarlos de plano, pues me parece evidente que en este caso se cumplen claramente los tres requisitos y que las instituciones forales han actuado con escrupuloso respeto de sus competencias en la materia derivadas de la Constitución, el Estatuto de Autonomía Vasco y el Concierto. Un pronunciamiento en este sentido de los Tribunales internos españoles vendría a reforzar definitivamente la autonomía normativa de los Territorios Históricos en esta materia. Y en efecto, así ha sido, al menos por ahora: el pasado día 22 de diciembre de 2008 se dieron a conocer varias Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimando en bloque todos los recursos presentados por las Comunidades Autónomas de Castilla y León, de La Rioja y por el sindicato UGT de la Rioja relativas a la normativa foral en materia del Impuesto de Sociedades⁴². El Tribunal ha aplicado para ello los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al responder a la cuestión prejudicial que dicho Tribunal le había planteado.

⁴¹ Apartado 144.

⁴² En concreto se trata de las Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco todas ellas de 22 de diciembre de 2008, números 879/08, 884/08, 886/08, 887/08, 889/08, 890/08 y 891/08, relativas al Territorio Histórico de Bizkaia; 878/08, 882/08, 883/08, 885/08, relativas al Territorio Histórico de Gipuzkoa y 875/08, 876/08, 877/08, 893/08 y 894/08, relativas al Territorio Histórico de Álava.

5. APLICACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO DE LA DOCTRINA CONTENIDA EN LA SENTENCIA DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

Analizaré a continuación la argumentación ofrecida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para rechazar los recursos presentados contra las Normas Forales vascas cuando aplica al enjuiciamiento de éstas los criterios de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo que resuelve la cuestión prejudicial. Como quiera que las Sentencias de 22 de diciembre de 2008 relativas a este asunto repiten literalmente los mismos argumentos al abordar este tema (el texto de los fundamentos jurídicos es idéntico aunque el ordinal del fundamento jurídico varíe según la Sentencia), y para situar en el texto concreto de las Sentencias las afirmaciones del Tribunal a las que me voy a referir, utilizaré como modelo la Sentencia 875/2008, de 22 de diciembre relativa al Territorio Histórico de Álava, si bien todos los comentarios realizados a la misma deben entenderse aplicables al resto de las Sentencias de la misma fecha que versan sobre el mismo tema.

El Tribunal analiza el asunto desde dos puntos de vista distintos: en primer lugar, uno más general, el relativo al marco institucional general, para comprobar si la autonomía financiera y tributaria vasca cumple los tres requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en el caso Azores para analizar si el ámbito vasco es el pertinente para apreciar el carácter selectivo o no de las medidas adoptadas. En segundo lugar, y una vez verificado dicho marco, el Tribunal Superior Vasco analiza las medidas en concreto para ver si constituyen ayudas selectivas de Estado por las razones generales establecidas en el artículo 87.1 del Tratado o por ser adoptadas fuera de las competencias de las instituciones vascas o por si dan lugar a flujos financieros que supongan como relación de causa a efecto que los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma Vasca no asumen las consecuencias políticas o financieras de su decisión.

a) *En lo que se refiere al primer aspecto*, el relativo al marco teórico o abstracto de las relaciones jurídico institucionales entre las instituciones vascas y las del Estado, esto es, el denominado marco institucional general, que es el que el Tribunal utiliza para decidir si se cumplen o no los tres criterios exigidos por el Tribunal de Luxemburgo desde el “caso Azores”, el Tribunal Superior Vasco sostiene lo siguiente:

En cuanto al primer criterio, el de la autonomía institucional, el Tribunal no tiene ninguna duda de que se cumple plenamente, ni la tiene ahora al resolver el recurso contra las Normas Forales, ni siquiera la tuvo al plantear la cuestión prejudicial.⁴³

En cuanto al segundo criterio, el de la autonomía procedimental, el Tribunal explica cómo en la cuestión prejudicial le planteó al Tribunal de Luxemburgo si el hecho de que existan en el sistema de elaboración de la normativa tributaria vasca mecanismos de conciliación recíprocos y paritarios entre las Administraciones vascas y del Gobierno Central para examinar la adecuación al Concierto Económico Vasco de los proyectos normativos vascos podía suponer un síntoma de insuficiencia de la autonomía vasca a los efectos de cumplimiento de este segundo requisito. El Tribunal Superior Vasco recoge cómo en el pronunciamiento del Tribunal comunitario, éste explica que la “autonomía procedimental” no excluye que se establezcan este tipo de procedimientos de conciliación (Comisión de Evaluación Normativa, etc.) previstos en el Concierto. Por lo cual el Tribunal Superior Vasco concluye que dichos mecanismos no

⁴³ “La autonomía institucional de esa entidad en tanto poseedora de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central - en palabras del TJCE en el apartado 87-, no ha merecido la duda de esta Sala y nos remitimos con ello a los particulares atinentes del Auto de planteamiento. Es de destacar que en este capítulo, y aunque se formularon algunas objeciones -párrafo 85-, la respuesta del TJCE tampoco introduce matices adversativos ni condicionantes, afirmando con rotundidad que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, cumplen el criterio de la autonomía institucional” (fundamento jurídico 5°).

inciden en nivel de autonomía que exige este segundo requisito.⁴⁴

En la cuestión prejudicial se planteaban también algunas dudas acerca de si la aplicación de los principios de solidaridad (art. 138 de la Constitución) y de armonización fiscal (art. 3 del Concierto Económico Vasco) podían afectar al cumplimiento de este segundo requisito. El Tribunal Superior Vasco recoge cómo el Tribunal comunitario dice, en relación con el principio de solidaridad, que el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquella. En cuanto al principio de armonización fiscal y todas sus vertientes, el Tribunal de Luxemburgo ya había dicho que aunque de dicho principio se derive que la presión fiscal global ha de ser equivalente a la del resto del Estado español, ello no obsta a la autonomía de las instituciones vascas para adoptar sus normas tributarias siempre que la respeten. Además, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía procedimental no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal sino la posibilidad de que ésta adopte, en virtud de esa competencia, una decisión independiente, sin intervención directa del Gobierno Central en su contenido, y en el caso vasco, no se puede decir que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer principios como el de solidaridad, armonización fiscal, etc. Así que al Tribunal Superior Vasco le queda plenamente aclarada la duda.⁴⁵

⁴⁴ “Esas precisiones del TJCE, conducen inequívocamente a esta Sala a dar por sentado que la existencia de los mecanismos aludidos no incide negativamente sobre el nivel de autonomía que exige el indicado criterio” (fundamento jurídico 5º).

⁴⁵ “... no se atisban ni aparecen racionalmente otras vertientes diferentes en lo relativo a dicho criterio procedimental, cuyo examen crítico – por lo que las partes han llegado a observar y oponer y la Sala ha llegado a contrastar-, ha de tenerse por agotado, y por plenamente inconducente y frustrado el cuestionamiento del mismo en el caso de las medidas tributarias enjuiciadas” (fundamento jurídico 5º).

En cuanto al tercer requisito, el de la autonomía económica, sin duda el más asunto más discutido a lo largo del pleito, el Tribunal Superior Vasco deja claro desde el principio que ni albergaba ni alberga dudas acerca de que “el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en 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 específicas en el sistema legal 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”.⁴⁶

La duda que se le planteaba al Tribunal Superior Vasco era si el nivel competencial vasco es suficiente para cumplir este tercer requisito al quedar limitado por las competencias del Estado en las materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como sistema monetario, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, régimen económico de la Seguridad Social, obras públicas de interés general, etc, derivadas de la unidad de mercado o unidad de orden económico que constituyen un límite consustancial al sistema autonómico español. Pues bien, a la vista de la respuesta del Tribunal comunitario, al Tribunal Superior Vasco se le han despejado las dudas respecto a estas cuestiones:⁴⁷

El Tribunal Superior Vasco, siguiendo al Tribunal comunitario, argumenta que, si lo decisivo desde el punto de vista del criterio de la auto-

⁴⁶ Fundamento jurídico 6°.

⁴⁷ “A la vista de la respuesta prejudicial del Tribunal de Justicia, - apartados 123 a 135-, deducimos claramente que la interpretación del Tratado en este punto no permite mantener esta duda” (fundamento jurídico 6°).

nomía económica, es si las consecuencias del menor ingreso de las medidas fiscales adoptadas por las instituciones vascas son compensadas por el Estado central o por el Estado en su conjunto y no hay que tener presentes todos y cada uno de los flujos financieros que se originan por otras razones no compensatorias, no se puede plantear que a través de la cobertura del eventual déficit vasco en materia de pensiones de la Seguridad Social –que el propio Tribunal pone en duda que se pueda inferir tan claramente–, se pueda compensar directa o indirectamente el coste de la menor recaudación fiscal en territorio vasco. Y ello porque en virtud del sistema de caja única de la Seguridad Social, esta materia es ajena a la competencia de las instituciones vascas, que además no son receptoras institucionales de flujo financiero ni aportación alguna, pues quienes intervienen son los beneficiarios particulares de las prestaciones de la Seguridad Social en sus relaciones con las Administraciones competentes del Estado, con independencia de que residan en el País Vasco o en cualquier otra Comunidad Autónoma española. Y en cuanto a que el Gobierno Central mantenga las fundamentales competencias sobre esa y otras materias relevantes para el marco jurídico y económico en que operan las empresas en el País Vasco, ello no afecta negativamente a la suficiencia de la autonomía económica y financiera de la región de que se trata.⁴⁸

A mayor abundamiento sobre este asunto, el Tribunal Superior Vasco describe cómo la entidad infraestatal desempeñará un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que se desenvuelven las empresas por el sólo hecho de contar con la suficiente autonomía, sin que tenga que cumplirse el denominado requisito previo que la Comisión pretendía deducir de la Sentencia en el “caso Azores”, (en opinión de la Comisión debía examinarse previamente si la entidad infraestatal desempeña un papel fundamental en la definición del marco

⁴⁸ *Ibidem*, fundamento jurídico 6°.

político y económico antes de examinar si se cumplían los tres requisitos), requisito previo que fue rechazado de plano por el Tribunal de Luxemburgo al resolver la cuestión prejudicial y que el Tribunal Superior Vasco rechaza también, como no podía ser de otra manera⁴⁹.

Otro de los temas más discutidos en lo que respecta a el tercer requisito es el del Cupo, sobre el que algunas partes procesales alegaban que su sistema de cálculo desvirtúa el cumplimiento de este tercer requisito. El Tribunal Superior Vasco dedica todo un fundamento jurídico⁵⁰ a desmontar esta alegación y estudia con detalle cómo funciona el Cupo. Así, afirma cómo el funcionamiento del sistema de cupo garantiza el cumplimiento absoluto de este tercer requisito al existir una correlación entre las cargas no asumidas por las instituciones vascas y el flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición un flujo inverso y variable que suponga una contraprestación o compensación a la Comunidad Autónoma.⁵¹

En cuanto a los ajustes a consumo referidos al IVA y a los Impuestos Especiales de fabricación, así como en cuanto a otros ajustes y compensaciones, el Tribunal se afana en explicar que no afectan en absoluto al cumplimiento de este requisito.⁵²

⁴⁹ *Ibidem*, fundamento jurídico 6°.

⁵⁰ el 7° en esta Sentencia.

⁵¹ “... De ahí que la Sala consultante no haya engendrado ni elevado dudas que no serían congruentes con la realidad de dicho sistema. Aún más, cabría, como luego se insistirá, que esa correlación no fuese perfecta ni completa, y que se produjeran excepciones a ese modo teórico o global mediante corrientes de sentido tendencialmente inverso, siempre que no tengan por causa efectiva la de compensar reducciones o menores ingresos fiscales”.

⁵² Por ejemplo, en cuanto al IVA y a los Impuestos Especiales, el Tribunal explica cómo se exigen preceptivamente en el País Vasco bajo la misma normativa que la del Estado, por lo que las autoridades vascas no tienen en ellos ninguna capacidad para establecer medidas que reduzcan la carga impositivas de los contribuyentes y las fórmulas de ajuste son típicas de un sistema de gestión y recaudación compartido por las autoridades vas-

Por lo que se refiere a los índices de imputación (y específicamente al famoso 6,24%), el Tribunal aclara que se determinan en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es decir, mediante un concepto no fiscal sino econométrico y dinámico y por ello, totalmente ajeno a la evolución de los ingresos fiscales y atinente a la sola importancia relativa de la economía del País Vasco en el conjunto, que se fija para cada quinquenio mediante la correspondiente Ley del Cupo, de tal manera que "... el índice de imputación no introduce en la fórmula del cálculo del cupo la menor referencia a la evolución de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos". El Tribunal admite que dado que el Concierto no dice que el índice se fije de manera mecánica y utilizando un módulo estadístico preestablecido legalmente, puede permitir que existiese algún margen limitado de discrecionalidad y que el hecho de que se fije por un período de cinco años corrobora que el objetivo no es la exactitud estadística del índice, "pero no por ello se difumina su naturaleza, acorde con el establecimiento de un marco jurídico y metodológico cierto para fijar las relaciones entre los concertantes".

cas y del Estado, resultando inviable que a través de ellas puedan establecerse compensaciones de la pérdida de ingresos derivada de medidas reductoras de la tributación para los destinatarios que hayan sido adoptadas mediante Norma Foral, pues esas medidas reductoras ni existen hoy ni han existido a largo de toda la vigencia del régimen postconstitucional del Concierto. Y por otro lado, los parámetros utilizados para calcular esos ajustes son lo suficientemente específicos, objetivos y detallados para concluir que se sus traen a toda aplicación compensatoria indirecta en relación con otros diferentes tributos como lo es del Impuesto de Sociedades.

En lo relativo a los ajustes derivados de las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, el Tribunal Superior Vasco concluye que ni se trata de compensaciones, ni recae "... sobre los ingresos por tributación directa final, total y proporcional de los sujetos pasivos, sino sobre algún tipo de desviación estadística derivada de la excepción que dichas reglas incorporan, y que lo que suponen en la práctica es que sea la Administración del Estado la que recaude unas retenciones que, en principio, no encajan en la lógica general del Concierto Económico. Por ello, si el ajuste fuese favorable a los Territorios Históricos nunca tomaría como origen material el mayor o menor ingreso que ellos hayan experi-

Además, sostiene que 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 y que la merma de ingresos fiscales no produce una adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro, puesto que el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos. En conclusión, el Tribunal Superior Vasco deja claro que el cumplimiento del tercer requisito no puede ponerse en duda.⁵³ Por tanto, de todo esto “... se deduce un nivel de autonomía que lleva a la conclusión de que las medidas tributarias gene-

mentado por la aplicación de sus tributos, sino el que... haya experimentado el Gobierno Central” (fundamento jurídico 7º).

En cuanto las compensaciones que suponen que se resten del Cupo la parte imputable de los tributos no concertados, la parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria y la parte imputable del déficit de los Presupuestos Generales del Estado, el Tribunal Superior Vasco dice que estas medidas suponen disminuciones del Cupo inicial y representan una acomodación a la verdadera realidad competencial fiscal del País Vasco que no tiene un sistema tributario tan completo como el del Estado ni recauda por todos los conceptos por los que lo hace el Estado, por lo que la Ley considera que se deben disminuir de la contribución a las cargas asumidas por el Estado en el País Vasco aquella parte imputable a los impuestos e ingresos con los que el Estado contaría para financiarlas, y con las que, en cambio, las Haciendas Vascas no cuentan.

En lo referente a la compensación del Cupo por la parte imputable al País Vasco de aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia de Sanidad y Servicios Sociales de la Seguridad Social que antes de la entrada en vigor de la Ley de Concierto de 2002 eran pagados al País Vasco por transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, el Tribunal Superior Vasco dice que al igual que ocurre en los casos anteriores y debido a su contenido, “no puede resultar más ajeno a toda idea de compensación de reducciones tributarias en la imposición directa” (fundamento jurídico 7º).

⁵³ “... podemos afirmar rotundamente que el sistema examinado garantiza al máximo que esa autonomía no es un préstamo competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea éste, y no el poder infraestatal, el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida, y mediante el que se burle en definitiva el Tratado de la Unión Europea” (fundamento jurídico 7º).

rales acordadas por los Territorios Históricos dentro de su competencia no deben ser calificadas como selectivas⁵⁴.

b) En lo que se refiere al segundo aspecto, y una vez analizado el marco general del sistema (que como acabamos de ver, cumple con los tres requisitos), el Tribunal analiza ahora todo lo relativo al marco concreto del asunto, es decir, estudia las medidas concretas adoptadas, para ver si constituyen ayudas selectivas de Estado por las razones establecidas en el artículo 87.1 del Tratado, por dar lugar a flujos financieros que supongan como relación de causa a efecto que los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma Vasca no asumen las consecuencias políticas o financieras de su decisión o por ser adoptadas fuera de las competencias de las instituciones vascas, puesto que si así fuera, ello debilitaría la idea de suficiencia de la autonomía de las instituciones vascas.

Algunas partes procesales habían apuntado a posibles compensaciones derivadas de la garantía del Estado español de un nivel de servicios públicos mínimo o a través del funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial. El Tribunal rechaza de plano este tipo de argumentos.⁵⁵

En lo que se refiere al método de cálculo del Cupo previsto en el Concierto Económico vigente, y ante las alegaciones de algunas de las partes en el sentido de que el coeficiente del cupo está infravalorado, el

⁵⁴ *Ibidem*, fundamento jurídico 7º “in fine”.

⁵⁵ “... No nos consta la existencia de disposición que lo establezca, y menos aún en el ámbito del régimen financiero del Concierto Económico, pero en todo caso consideramos que la experiencia más común pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las normas tributarias enjuiciadas, dado que la Comunidad Autónoma del País Vasco se sitúa en el grupo de las CC.AA. españolas de mayor renta por habitante... y no ha estado entre 1996 y 2005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno Central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del FCI previsto por el artículo 158.2 CE y la Ley 29/1990, de 26 de diciembre. Una situación que no se da en la realidad objetiva no puede traer causa ni origen en medidas tributarias como las enjuiciadas” (fundamento jurídico 8º).

Tribunal Superior Vasco, haciéndose eco de lo afirmado por el Tribunal comunitario, rechaza de plano esta alegación y dice que al plantear la cuestión prejudicial no introdujo ninguna alusión a este asunto porque su definición normativa es ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras y porque siempre ha sido el mismo (el 6,24%) desde la aprobación del primer Concierto Económico posterior a la Constitución en 1981 hasta hoy. Por ello, aunque en algún momento pudiera haber estado infravalorado, no puede establecerse una relación solvente de causa-efecto en relación con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en las Normas Forales del Impuesto de Sucesiones.⁵⁶

La siguiente cuestión analizada es si las instituciones vascas han actuado dentro de los límites de su competencia al dictar la normativa fiscal analizada pues, como dijo el Tribunal de Luxemburgo, si dichos límites se hubiesen vulnerado, el marco de referencia para apreciar la selectividad de las medidas no sería el vasco sino todo el territorio español. El Tribunal Superior Vasco deja claro que la competencia de las instituciones en esta materia es indiscutible en virtud del Concierto Económico.⁵⁷

⁵⁶ El Tribunal Superior Vasco incluso se atreve, desde la interpretación del derecho interno, a puntualizar la interpretación de este aspecto concreto del sistema de Concierto realizada por la Abogada General, la Sra. Kokott en sus Conclusiones, e incluso la del propio Tribunal de Luxemburgo: "... No obstante, y desde el cometido específico que nos incumbe de interpretar el Derecho interno, tendríamos que aclarar que en la lógica argumental de esas Conclusiones (y acaso también en la de los apartados 126 y 127 de la Sentencia), se tiende a atribuir a dicho índice la misión de expresar la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, cuando, según hemos visto, tal magnitud ni siquiera expresa tal concepto evolutivo de ingresos fiscales, y sí una simple relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto nacional, con lo cual es tanto más inexpressivo para desvelar la influencia de la recaudación en la determinación del Cupo", y reitera las alegaciones realizadas por el Gobierno español ante el Tribunal de Luxemburgo en el sentido de que ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueben las instituciones competentes de los Territorios Históricos (fundamento jurídico 8°).

A continuación el Tribunal Superior Vasco interpreta que tras la Sentencia en la cuestión prejudicial, se ha abierto un nuevo enfoque, el resultante de unir en una única cuestión a resolver dos aspectos distintos: por un lado, las cuestiones de derecho comunitario sobre ayudas prohibidas y por otro, las cuestiones sobre acomodación a la legalidad constitucional o legal de una medida tributaria. De este modo, la medida tributaria emanada de las instituciones vascas sería constitutiva de ayuda de Estado, aunque fuera general por razón de su contenido y destinatarios, si desbordase los límites del ejercicio competencial consagrado por la Constitución española, el Estatuto de Autonomía vasco y la propia Ley del Concierto Económico. En este sentido, la Comunidad de Castilla y León alegaba que las normas vascas infringían los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad. El Tribunal Superior Vasco, con cita de la jurisprudencia interna del Tribunal Constitucional⁵⁸ descarta que “...un tipo impositivo autónomamente adoptado pueda ser entendido como un privilegio” y que en la trayectoria jurisprudencial

⁵⁷ Ya que en el sistema de Concierto Económico vigente, el Impuesto de Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma (art. 14.1), cuya libre regulación por los Territorios Históricos se inserta en la previsión más general de que éstos pueden mantener, establecer y regular –dentro de su territorio su propio régimen tributario –art. 1 del Concierto / art. 41.2.a. del Estatuto de Autonomía Vasco– (fundamento jurídico 9º).

⁵⁸ SSTC 76/1986, de 9 de junio; 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; 186/1993, de 7 de junio; 225/1993, de 8 de julio; 319/1993, de 27 de octubre y 337/1994, de 23 de diciembre. En particular, el Tribunal Superior Vasco dice que la cita que se hace en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 respecto de la STC 150/1990 no pone en duda sino que trae causa y refleja la doctrina del Tribunal Constitucional en el sentido de que si del ejercicio de sus competencias por las Comunidades Autónomas se derivasen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de ellas, no por ello resultan constitucionalmente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.º, ya que estos principios no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias... sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”.

posterior a la Constitución al Tribunal no le constan “... precedentes en los que medidas como las enjuiciadas en este proceso, -tipo impositivo del 32,5% frente al común del 35%, deducción del 10%, etc..., hayan sido consideradas en sí mismas, y al margen de otras consideraciones sobre la aplicabilidad del Tratado CEE, como violentadoras de los principios de igualdad de mercado, libre competencia e igualdad de establecimiento constitucionalmente consagrados y dentro de los márgenes racionales de diversidad que el ordenamiento jurídico contempla”.⁵⁹

Ahora bien, aunque el Tribunal Superior Vasco entiende, apoyándose además en lo dicho por el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico 11º de su Sentencia de 9 de diciembre de 2004, que resulta posible una *cierta* competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, descarta que esa competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas pueda ser *ilimitada*, como la que puede darse entre distintos Estados miembros de la Unión Europea puesto que no considera que “... los límites del artículo 3.c) del Concierto Económico se sitúen en las mismas claves, reconduzcan a la unidad del mercado europeo y satisfagan las mismas finalidades que los del Derecho comunitario, ya que mediando la indiscutible autonomía reguladora fiscal del País Vasco las posibilidades de apreciar cualquier vulneración de tales límites por parte de las disposiciones enjuiciadas sería prácticamente inexistente”. Por tanto, lo que viene a decir el Tribunal Superior Vasco es que las instituciones vascas no pueden regular estas materias como quieran. Por expresarlo de una manera más gráfica: que tienen autonomía normativa, no independencia normativa.

A pesar de que el Tribunal constata que en el presente caso concreto los recurrentes no han aportado argumentos y razones sólidas para

⁵⁹ Fundamento Jurídico 9º.

impugnar las Normas Forales vascas desde esta perspectiva, pues se han limitado a cuestionar en general como contraria a dicha unidad de mercado la simple manifestación de la autonomía reguladora del régimen foral, sin hacer llegar al Tribunal ni descubrir éste ninguna prueba concreta que demuestre que las instituciones vascas se han extralimitado en sus competencias, el Tribunal deja abierta la puerta a que en otros supuestos, se pueda impugnar la validez competencial de las Normas Forales tributarias en cada caso desde la perspectiva de que pueden poner en peligro la unidad del mercado español. En otras palabras, lo que el Tribunal está diciendo es que si se probase con datos concretos (y no discutiendo el modelo vasco en general como hicieron los recurrentes) que las Normas Forales vascas concretas no respetan la unidad de mercado español, ello supondría que las instituciones vascas se habrían extralimitado en sus competencias, y las medidas tributarias adoptadas por ellas, aunque fueran generales por razón de su contenido y destinatarios, al desbordar los límites de su competencia, deberían ser calificadas como ayudas de Estado y someterse al régimen de autorización que el Tratado CEE establece.⁶⁰ Mucho me temo que esto provocará en el futuro que aquellos que sistemáticamente atacan el régimen del Concierto y que no respetan en realidad la autonomía normativa derivada del mismo, tratarán de seguir impugnando nuestras Normas Forales concretas (no ya el sistema general, que de confirmar el Tribunal Supremo lo dicho por el Tribunal Superior Vasco quedaría bastante protegido) por la vía de demostrar que las medidas concretas en ellas establecidas vulneran la unidad de mercado español, suponen una extralimitación de competencias y, por tanto, constituyen ayudas de Estado.

Dado que las partes recurrentes de la normativa fiscal vasca han decidido recurrir, esta vez en casación, estas Sentencias del Tribunal Superior de

⁶⁰ Fundamento Jurídico 9°.

Justicia del País Vasco ante el Tribunal Supremo, hemos de esperar al definitivo pronunciamiento del mismo al respecto, antes de sacar conclusiones definitivas. En todo caso, parece razonable confiar en que, tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008, aplicando al caso vasco los criterios establecidos en el “caso Azores” (que han sido reiterados por el Tribunal de Primera Instancia comunitario en su Sentencia de 18 de diciembre de 2008 en el caso relativo a la normativa fiscal de Gibraltar)⁶¹, el Tribunal Supremo español confirme los criterios enunciados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en las Sentencias antes aludidas y rechace definitivamente los recursos presentados. Pero, como decía, hay que ser prudentes y esperar hasta que el Tribunal Supremo se pronuncie definitivamente al respecto.

⁶¹ Se trata de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 2008, *Gobierno de Gibraltar / Comisión*, asuntos T-211/04 y T-215/04. En este caso, el Gobierno de Gibraltar y el Reino Unido presentaron un recurso de anulación contra la Decisión 2005/261/CE de la Comisión Europea, de 30 de marzo de 2004, que declaró inaplicables las propuestas notificadas por el Reino Unido para la reforma del sistema del impuesto de Sociedades en Gibraltar, al considerarlas ayudas de estado incompatibles con el mercado común.

La reforma fiscal pretendida es aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar y está integrada por un impuesto sobre el número de empleados de 3.000 libras por empleado y año (“payroll tax”), un impuesto por superficie ocupada a un tipo equivalente a un porcentaje del tipo general al que estén sujetas según el impuesto de bienes inmuebles en Gibraltar (“business property occupation tax”) y una tasa de registro anual de 150 libras para las sociedades no destinadas a generar ingresos y de 300 libras para las sociedades destinadas a generar ingresos (“registration fee”), siendo el límite máximo del impuesto sobre número de empleados y del impuesto por superficie ocupada el 15% de los beneficios. Además de estos impuestos, ciertas actividades, como los servicios financieros y los servicios públicos, estarán sujetas a un impuesto adicional sobre los beneficios generados por dichas actividades. Las sociedades de servicios financieros, a un tipo comprendido entre el 4% y el 6% del beneficio (si bien el total de impuestos pagados anualmente por estas sociedades no superará el 15% del beneficio). Por su parte, las empresas de servicios públicos, estarán sujetas a un impuesto adicional sobre los benefi-

6. CONCLUSIONES

En definitiva, y salvo sorpresas que puedan provenir del Tribunal Supremo, en mi opinión, y si me permite la expresión, la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008, “desactiva” uno de los dos torpedos que la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 dirigió contra el Concierto Económico Vasco: el de considerar ayudas de estado ilegales el resultado del ejercicio concreto por parte de las instituciones vascas de la autonomía normativa en materia fiscal derivada del Concierto Económico, estableciendo, por ejemplo, tipos distintos a los del Estado. Pero si ello fuera así, y en ello confío, aún nos queda por “desactivar” el otro torpedo: la posibilidad de que prácticamente cualquiera pueda cuestionar permanentemente las Normas

cios generados por sus actividades igual al 35% del beneficio, permitiéndose que deduzcan el impuesto sobre el número de empleados y el de ocupación de superficie de la base del cálculo de este impuesto adicional. Aunque las empresas de servicios públicos tendrán limitados ambos impuestos a un total anual del 15% del beneficio, la existencia de este impuesto adicional garantizará que dichas empresas paguen siempre un impuesto igual al 35% de sus beneficios.

La Comisión Europea consideró que tal reforma fiscal era selectiva tanto desde el punto de vista regional como desde el punto de vista material. En lo que a nosotros concierne, el asunto más interesante es el relativo a la denominada “selectividad regional” porque vuelve a plantear el mismo problema que se discutió en el caso Azores y en el de las Normas Forales de los Territorios Históricos Vascos en materia del Impuesto de sociedades. En definitiva, la Comisión entendía que dicha reforma fiscal era selectiva tanto regional como materialmente. En lo que a nosotros más nos interesa, la Comisión justificaba su calificación de selectividad regional en que la normativa fiscal gibraltareña instauraba un sistema de impuesto de sociedades que gravaba a las sociedades domiciliadas en Gibraltar con un tipo inferior al del Reino Unido. El Tribunal de Primera Instancia anuló la Decisión de la Comisión al entender que no había ni selectividad regional ni selectividad material. En lo que se refiere a la “selectividad regional” alegada por la Comisión, el Tribunal, aplicó una vez más la doctrina del “caso Azores”, al entender que el marco de referencia adecuado para apreciar la selectividad regional de la reforma fiscal era Gibraltar y no el Reino Unido (apartados 114-115) y ello porque también

Forales relativas a nuestras competencias fiscales. Para ello, debemos tomar otro tipo de contramedidas que “blinden” jurídicamente nuestro sistema de Concierto. En cualquier caso, no les oculto que me parece un tanto llamativo que para proteger eficazmente una institución como el Concierto Económico haya que recurrir a “blindarse” de alguien, y en este caso concreto sustraer a la competencia de la jurisdicción ordinaria el conocimiento de los asuntos relativos a nuestra normativa fiscal y atribuírsela al Tribunal Constitucional con lo que ello supone. Pero debe quedar meridianamente claro que en ningún caso se trata de dejar sin control la normativa fiscal vasca, lo cual sería inaceptable en un Estado de Derecho y manifiestamente inconstitucional.

El problema es que, como acabo de decir, “visto lo visto”, alguna alternativa habrá que buscar para evitar la inseguridad jurídica en la que hasta ahora hemos estado sumidos y que ha puesto en cuestión una y otra vez un instrumento fundamental del autogobierno vasco como es el

Gibraltar (al igual que ocurre con los Territorios Históricos vascos) cumple los tres requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el “caso Azores”, es decir, gozar de autonomía institucional, procesal y económica. En opinión del Tribunal, las autoridades de Gibraltar que elaboraron la reforma fiscal cuentan, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central del Reino Unido (apartado 89); el Gobierno británico no tiene capacidad de intervención directa sobre el contenido de una medida fiscal adoptada por las autoridades de Gibraltar (apartados 99-100) y las eventuales consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener en Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central del Reino Unido (101-113).

Sobre esta Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, puede consultarse también GARCÍA AGUADO, E. / PIERNAS LÓPEZ, J.J., “Unión Europea: Comentario de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 28 de diciembre de 2008 en los asuntos acumulados T-211/2004 y T-215/2004, Gobierno de Gibraltar c. Comisión de las Comunidades Europeas”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 8 (2009), págs. 91-106; IDOT, L. “Appréciation de la sélectivité d’un regime fiscal adopté par une autorité infra-étatique”, *Europe 2009 Fevrier Com.*, n° 87, pág. 36.

Concierto Económico, uno de los derechos históricos del Pueblo Vasco que la Constitución española de 1978 respeta y ampara. No puedo extenderme más sobre este tema puesto que a todo ello aludirá de manera específica y exhaustiva y con la brillantez a la que nos tiene acostumbrados el profesor Enrique Lucas Murillo de la Cueva en otra de las ponencias de esta tarde, pero de alguna manera, quería dejar clara mi postura al respecto, puesto que este asunto constituye uno de los retos ineludibles a los que tendrá que hacer frente el Concierto Económico en el futuro.

Concluyo ya con un par de reflexiones acerca de este tipo de retos para el futuro, que es el tema al que alude el título de mi conferencia de hoy. El Concierto Económico es una institución que, desde que nació en 1878, ha tenido siempre adversarios: algunos lo combaten con porque carecen de él y nada les gustaría más que disfrutarlo - pero no parece que porque otros carezcan de un sistema como el nuestro la conducta a seguir sea destruir el nuestro-; otros lo combaten porque piensan que si más territorios o regiones siguen nuestro modelo y la autonomía fiscal se generaliza, el objetivo de la uniformización fiscal en materia de impuestos directos - para el que, por cierto, carecen de competencia-, estará cada día más lejos. Hay también quien en el fondo no cree en el sistema y lo defiende, si me permiten la expresión, “con la boquita pequeña” y por “... imperativo legal”.

Estoy convencido de que mientras exista, el Concierto siempre será cuestionado por una razón u otra. Ése es su destino. Así ha ocurrido desde que nació en 1878 y es previsible que sus acérrimos enemigos continuarán combatiéndolo en el futuro como lo hacen en el presente. Cuando hablo de estos temas siempre cito el mismo refrán japonés: “clavo que sobresale, recibe martillazo” y el Concierto sobresale, de eso no cabe duda. Nos toca a nosotros, como les tocó a nuestros antepasados y sin duda les tocará a nuestros sucesores, defenderlo “con uñas y dien-

tes”. Hoy por hoy, y en la coyuntura histórica que nos ha tocado vivir, lo que necesitamos para hacer frente a las acometidas en su contra es, despolitizarlo, “desjudicializarlo” y estar unidos entre nosotros para no tolerar ataques injustificados contra un instrumento que los vascos consideramos vital para nuestro autogobierno. Y ya que tenemos adversarios y algunos bien poderosos, por cierto, habrá que hacer amigos en Europa que compartan los objetivos de autogobierno, prosperidad y solidaridad que tenemos los vascos. Y también hay que ser humildes, aprender de errores pasados y ser prudentes en las medidas derivadas de su aplicación para evitar que quienes realmente desean eliminar el sistema del Concierto utilicen algunas aplicaciones no muy prudentes del mismo para impugnar no esas medidas potencialmente incorrectas sino el propio sistema del Concierto. De que seamos capaces de hacerlo bien depende el futuro del Concierto y en definitiva, señoras y señores, nuestro futuro, el futuro de nuestro Pueblo.