

¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario

*Violeta Ruiz Almendral**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid. violeta.almendral@uc3m.es

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. LOS BORROSOS CONTORNOS DEL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO—1. *El problema de calificar como selectivas las Ayudas de Estado regionales otorgadas a través del sistema tributario*—2. *El «caso Azores» como vía de escape a la rigidez de la Comisión: el tipo de autonomía como elemento adicional para enjuiciar la selectividad regional*
 - III. LA SENTENCIA DICTADA EN EL CASO PAÍS VASCO—1. *Antecedentes y planteamiento del problema*—2. *Las Conclusiones de la AG Sra. Juliane Kokott*—3. *El análisis del Tribunal de Justicia: la vuelta a la casilla de salida*—a) Cuestiones preliminares: la naturaleza del «doble federalismo» vasco y el funcionamiento del sistema de cupo—b) La problemática aplicación del triple test de autonomía—4. *¿Qué cabe esperar del Tribunal remitente (Tribunal de Justicia del País Vasco)? El examen de la autonomía financiera de las Comunidades autónomas en el contexto comunitario*
 - IV. COMENTARIO FINAL
-

* Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación titulado «La Armonización de la imposición sobre Sociedades. Especial Atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)», financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (número de referencia SEJ2006-01159/JURI).

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante) de 11 de septiembre de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06¹ (en adelante, «caso País Vasco»), ha sido muy esperada porque estaba llamada a solucionar buena parte de las cuestiones fundamentales acerca de la compatibilidad del concierto económico vasco con el ordenamiento comunitario. Las preguntas formuladas al Tribunal eran ambiciosas, pues pivotaban sobre la piedra de toque del sistema de cupo vasco, preguntando en esencia si es compatible con el Derecho comunitario, y en concreto con el régimen de Ayudas de Estado, la existencia de un sistema tributario regional que presente sustanciales divergencias con el resto del territorio español cuando éstas implican una menor tributación.

La respuesta del Tribunal no ha estado a la altura de las expectativas, quizá demasiado optimistas, sobre todo si éstas se examinan a la luz del antecedente directo, y único por el momento, de esta Sentencia, la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas*, C-88/03 (en adelante, «caso Azores»), donde se resolvía el recurso de anulación presentado por la República portuguesa contra la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002 y que, como hemos comentado *in extenso* en otro lugar², introducía un grado de confusión no desdeñable en el examen de los regímenes tributarios de los entes subcentrales y su compatibilidad con el régimen de Ayudas de Estado³.

Pues bien, en el caso *País Vasco* el Tribunal no resuelve expresamente todas las preguntas que se le plantean, sino que remite las cuestiones de fondo al órgano que plantea la cuestión, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV, en adelante). Ello obedece sólo parcialmente al tipo de re-

¹ Cuyo objeto es dar respuesta a las peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante autos de 20 de septiembre de 2006 (C-428/06, C-429/06 y C-431/06 a C-434/06) y de 29 de septiembre de 2006 (C-430/06).

² Me permito remitir al lector a un trabajo anterior, publicado en esta misma revista, donde se examinaban (y anticipaban en parte) las consecuencias del caso Azores sobre los modelos de financiación autonómica en nuestro país; RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *REDE*, núm. 20/2006.

³ *Vid.* asimismo: ALONSO ARCE, I.: «El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 20-10-2005», *JT*, núm. 13/2005. FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado». *QF*, núm. 2/2005.

curso (la cuestión prejudicial), pues si bien se examina se trata de cuestiones difícilmente resolubles en sede judicial.

II. LOS BORROSOS CONTORNOS DEL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

1. El problema de calificar como *selectivas* las Ayudas de Estado regionales otorgadas a través del sistema tributario

El artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE, en adelante), establece que «*serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*». Es este último elemento, el de la selectividad, que resulta particularmente problemático en relación con las posibles ayudas otorgadas por los entes subcentrales.

No menos problemático resulta el propio concepto de Ayuda, que es lo suficientemente amplio para permitir un también holgado margen de maniobra a la hora de calificar como tal una medida determinada⁴. Esto permite incluir en la noción de ayuda cualquier medida otorgada mediante el sistema tributario siempre que tenga un efecto equivalente al de una transferencia de fondos o subvención⁵. Así se reflejaba en la STJCE de 15 de marzo de 1994 (C-387/92) *Banco Exterior de España*, señalándose que:

«una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]».

De esta manera, toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición competitiva más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutan de este beneficio fiscal), en tanto que operen en el mismo ramo, sector, ámbito (etc.), puede constituir una Ayuda de Estado incompatible con el mercado inte-

⁴ Esta indefinición de la noción de *Ayuda* habría sido buscada de propósito por el legislador comunitario, *vid.*: SCHINA, D.: *State Aids under Article 92 to 93*. Oxford: USC, 1987, pgs. 13; PANAY, C. H.: «State Aid and Tax: the third way?». *International Tax Review*, Volumen 32, número 6/7, 2004, pgs. 285-286; TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law*. The Hague: Kluwer International, 2005, pgs. 288 y ss. Entre nosotros *vid.*: FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas de estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas (colección Cuadernos de Estudios Europeos), 1993, pgs. 25-26.

⁵ *Vid.* jurisprudencia adicional, con comentarios, en: CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)*. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 1429 y ss.

rior⁶. Estos criterios han sido objeto de una cierta aclaración en la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, *relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (en adelante, Comunicación de 1998⁷).

El problema adicional que plantea la definición del criterio de la selectividad cuando se trata de una presunta ayuda otorgada a través del sistema tributario es delimitar correctamente el marco de referencia, esto es, el régimen tributario en relación con el cual se está estableciendo una *ayuda*. La Comisión Europea califica como medidas en principio selectivas de acuerdo con el artículo 87.1 del TCE aquellas que supongan una *desviación respecto del sistema normal de tributación del país*. Como afirmaba en el apartado 16 de su Comunicación de 1998: «*para aplicar el apartado 1 del artículo 92 [actual 87] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la determinación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro (...)*»⁸. Esta postura de la Comisión se ha mantenido todos estos años, y ha sido además refrendada por el TJCE en numerosas ocasiones⁹.

Esta forma de calificar las Ayudas se denomina *método de la derogación*, pues pretende distinguir de la estructura tributaria general lo que se denominan «desviaciones» o «tratamientos sustancialmente preferentes» en comparación con aquella. Se intenta así realizar un juicio objetivo centrado en los efectos de las medidas controvertidas, prescindiendo del ente (Estado u otros) que las estableció. De esta manera, aquellas normas que sean identificadas como *desviaciones* respecto del sistema tributario general, podrán ser por ello calificadas de selectivas y, cumpliéndose el resto de requisitos, de

⁶ *In extenso*, con mayores referencias, *vid.*: CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE». *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada: TAT, 1987, pgs. 166 y ss.; ORÓN MORATAL, G.: «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». REDF, núm. 97/1998, pgs. 94 y 95.

⁷ Diario Oficial núm. C 384 de 10/12/1998, pgs. 0003 a 0009, apartados 9 a 12.

⁸ Directrices de la Comisión sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, pg. 9), modificadas el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, pg. 5). Téngase en cuenta que las bases de esta posición habían sido ya sentadas en 1991 por el Abogado General Sr. Darmon (asuntos C-72 y 73/91 *Stoman Neptun*) cuando incidía en que las medidas incurren en selectividad cuando tienen un carácter excepcional en relación con la estructura del sistema general en el que se enmarcan o al que pertenecen. *Vid.* Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon presentadas el 17 de marzo de 1992 (párrs. 50 a 53).

⁹ Sentencia citada *Banco Exterior de España* (párr. 13) y Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-241/94 *Francia – Comisión, Kimberley Clarke*, párr. 34). Sobre esta cuestión se ha escrito mucho, sobre todo fuera de nuestras fronteras; *Vid.* ALDESTAM, M.: *EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005; WISHLADE, F. *Regional State Aid and competition policy in the European Union*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, pgs. 5 a 18; WINTER, J. A.: Re(de)fining the notion of State Aid in article 87.1 of the EC Treaty. *Common Market Law Review*, núm. 41, 2004, pgs. 475 a 504.

Ayudas de Estado. Esta comparación permite a la Comisión realizar una calificación preliminar de las normas que, al menos en apariencia, son selectivas¹⁰.

Tradicionalmente los criterios prioritarios para enjuiciar la selectividad eran los de *sectorialidad* y de *horizontalidad*. La *regionalidad*, como tercer criterio, es relativamente reciente¹¹, aunque probablemente había sido ya adoptado de forma velada, y en general ha estado subordinado a los anteriores, pues suele ser una constante que las medidas además de ser geográficamente limitadas, beneficien a sectores determinados o empresas concretas de la región. Atendiendo en exclusiva al criterio regional se diferencia, al menos en teoría, entre las disparidades tributarias que son aceptables en el ejercicio de la autonomía financiera, y que por ello en principio no participarían de naturaleza selectiva, de las sustanciales o cualificadas de alterar el régimen *normal* de tributación de un país, que se calificarían como excepciones selectivas por violar el ordenamiento comunitario¹². El problema es que la

¹⁰ Vid. al respecto: SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado». QF, núm. 14/2006.

¹¹ Sobre los tres criterios, vid. el documento de la Comisión Europea denominado *Competition Law in the European Communities, Volumen II-A, Rules applicable to State Aids*. Bruselas, Luxemburgo, 1999. Vid. ejemplos de las tres vertientes de selectividad en: PINTO, C. *Tax competition and EU Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7), pgs. 102-103.

¹² Un análisis de la postura de la Comisión Europea en conjunción con los fundamentos del método de la desviación generalmente aplicado apoyan estas opiniones. Así por ejemplo, en la Decisión 88/318/CEE de 2 de marzo de 1988 *Mezzogiorno*, adoptada porque el gobierno italiano pretendió en 1985 incrementar para la región del Mezzogiorno una serie de beneficios fiscales previstos en la legislación italiana (*Ley 64 de 1 de marzo de 1986*) en función de la situación socioeconómica de cada provincia. La Comisión constató que las ayudas se aplicaban a todas las empresas del Mezzogiorno industriales, artesanales, agrícolas, etc. (apartado 10), verificó que les permitía mejorar su posición en el mercado y alcanzar precios sensiblemente inferiores a los de sus competidores, lo que reputó como una violación injustificada del principio de libre competencia, y finalmente concluyó que las medidas regionalmente selectivas debían ser consideradas Ayudas en los términos del apartado 1 del artículo 87. Asimismo, y especialmente controvertida, la Decisión 97/551/CE de 12 de febrero de 1997 *Neue Länder I*, cuyo origen trae causa de la autorización alemana de extender a la zona de Berlín Occidental un régimen fiscal de primas a la inversión, que ascendían al 10 por 100 sobre determinados gastos, prevista inicialmente para las empresas jurídicamente independientes (*rechtlich selbständige Unternehmen*) de los sectores manufacturero o artesanal de la antigua República Democrática Alemana (RDA). La Comisión calificó estas medidas como ayudas selectivas por entender que favorecían exclusivamente a las empresas que realizaban inversiones en Berlín Occidental (apartado 12). Posteriormente, la Decisión 98/476/CE de 21 de enero de 1998 *Neue Länder II*, la Comisión se pronunció sobre una medida adoptada en el mismo año por el gobierno alemán, consistente en incrementar una desgravación fiscal prevista en la legislación alemana (artículo 52.8 en relación con el 6.b) de la *Einkommensteuergesetz*) para las empresas que tuvieran su domicilio social y centro de dirección en los nuevos Estados federados o en Berlín. El objetivo de la medida era potenciar el desarrollo económico de estas regiones. La Comisión estimó que las medidas favorecían indirectamente a las empresas situadas en los territorios citados pues el incremento de la desgravación en estos territorios sería un reclamo fiscal relevante para los inversores en relación con otras empresas no

Comisión no ha sido capaz de definir realmente qué debemos entender por medidas generales y desviaciones, en particular en lo que aquí atañe, por la imposibilidad de definir la estructura general de los tributos en Estados fuertemente descentralizados, en los que cada región es competente para fijar sus disposiciones propias también en alguno o en todos los elementos básicos de las figuras impositivas. Ello no le ha impedido, empero, mantener una línea interpretativa cada vez más dura, para calificar de ayuda buena parte de las medidas establecidas por entes subcentrales. Esta postura de la Comisión se ha mantenido todos estos años¹³, y ha sido además refrendada por el TJCE¹⁴.

Al mismo tiempo, no menos problemático es identificar cuáles son los *finés inherentes al sistema tributario*, como elemento que eventualmente puede justificar una medida en principio selectiva. El concepto trata de aclararse en la Comunicación de la Comisión de 1998, ya citada, donde se especifica que debe tratarse de «medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal» (apartado 23). Entre otros ejemplos, se citan: la redistribución como fin inherente de la progresividad y la recaudación (apartado 24) o la proporcionalidad de las medidas regionales para alcanzar las finalidades perseguidas. Pero cuáles sean exactamente las medidas que derivan de dichos fines inherentes al sistema dista mucho de estar claro. Para empezar, porque ningún sistema tributario es neutral¹⁵, por mucho que la neutralidad se constituya en un objetivo predicado con frecuencia de los mismos. Todo tributo incide en la vida económica y parte de ella, de manera que es seguramente imposible, en el fondo, hallar una *realidad económica* más allá o extramuros de tales sistemas tributarios, pues todo tributo incide, genera y es afectado a su vez por dicha realidad. Adicionalmente, las modernas normas tributarias contienen de forma creciente diversas finalidades junto a la tradicional finalidad recaudatoria o *fiscal*. Suele hacerse referencia a aquéllas como finalidades *extrafiscales* o fines de ordenación del tributo¹⁶, cuya finalidad es incentivar/desincentivar

domiciliadas en estos lugares (punto IV de la exposición de motivos). Las autoridades alemanas impugnaron la Decisión, y el Tribunal de Luxemburgo tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto en la Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-156/98), para concluir que los incentivos fiscales alemanes violaban las normas de igualdad de trato porque discriminaban a favor de las empresas localizadas en los nuevos Estados Federados y en Berlín (apartados 78 a 83).

¹³ *Vid.*, *inter alia*: ALDESTAM, M. E. C. *State Aid rules...* cit. pgs. 151 y siguientes; SCHÖN, W.: «Taxation and State Aid Law in the European Union». *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999, pgs. 922 y siguientes.

¹⁴ Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994 (asunto C-387/92 *Banco Exterior de España*, 1994, Rec. I-907, apartado 13) y Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-241/94 *Francia – Comisión, Kimberley Clarke*, 1996, Rec. I-4578, apartado 34).

¹⁵ NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pg. 261. En detalle, y con mayores referencias, véase el trabajo de: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, pgs. 63 a 68.

¹⁶ *Vid.*: VOGEL, K.: «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2/1977 pgs. 97 y 98.

diversas conductas¹⁷. Aquí radica la especial complejidad de interpretar la doctrina de la Comisión y del Tribunal, cuando distinguen entre medidas «intrínsecas» al Derecho tributario, y el resto. La distinción, desde hace ya años, tiene perfiles ciertamente borrosos. A esto hay que añadir que la casuística del Tribunal, y de la Comisión, no siempre permite alcanzar conclusiones precisas.

Con carácter general, los objetivos extrafiscales de una medida susceptible de ser calificada como ayuda, serán aceptados únicamente cuando estén vinculados con una finalidad protegida por el Tratado. Así puede suceder con algunas Ayudas regionales, que podrán considerarse compatibles con el Ordenamiento Comunitario por entenderse incluidas en la excepción contemplada en el apartado 3.a) o c) del artículo 87 del TCE¹⁸, como parecía afirmarse en las *Directrices sobre Ayudas de Estado de finalidad regional* publicadas por la Comisión en 1998. De acuerdo con éstas, las ayudas regionales, o en todo caso aquellas ayudas que estén «reservadas a determinadas regiones concretas y tienen como objetivo específico el desarrollo de dichas regiones», deben autorizarse de forma excepcional, atendiendo a criterios como «el desarrollo de las regiones desfavorecidas mediante el apoyo a las inversiones y la creación de empleo en un contexto de desarrollo sostenible (...) favorecen la ampliación, modernización y diversificación...» (apartado 1, introducción). Lo que pone de manifiesto que la Comisión autorizaría la inaplicación de las normas sobre Ayudas de Estado y, por tanto, «justificar el falseamiento de la competencia que se deriva de su concesión» en función de objetivos distintos a los propiamente fiscales (económicos, sociales...). Sin embargo, nótese que tampoco esos objetivos extrafiscales permiten siempre superar la tacha de Ayuda de Estado incompatible con el Tratado, incluso cuando se encuentran perfectamente alineados con los objetivos comunitarios.

En este contexto, la tesis abrazada por el Tribunal en *Azores* y, como veremos, en el reciente caso *País Vasco*, introduce un elemento adicional para la calificación de las ayudas: el tipo e intensidad de la autonomía financiera del ente que establece la medida que puede ser calificada de Ayuda. Paradójicamente, como veremos, lo que se pretende en *Azores* es arbitrar una suerte de vía de escape o flexibilización de la postura, cada vez más dura, de la Comisión, que al admitir sólo determinadas «desviaciones» del «sistema normal de tributación» estaba en la práctica cercenando el poder tributario de los entes subcentrales.

¹⁷ Al respecto véase, en la doctrina alemana: BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft. 6/1986, pgs. 163 y ss. Sobre estas cuestiones véase igualmente: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pgs. 655 y ss., con mayores referencias.

¹⁸ *Vid.* . Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon publicadas el 16 de diciembre de 1986 (asunto C-248/84 *Alemania-Comisión* (pgs. 4033-4034).

2. El «caso Azores» como vía de escape a la rigidez de la Comisión: el tipo de autonomía como elemento adicional para enjuiciar la selectividad regional

La cuestión que seguía subyaciendo a la interpretación de la Comisión acerca de las medidas adoptadas por entes subcentrales se formula de forma directa por el Abogado General (AG, en adelante) Sr. Geelhoed en el caso *Azores*¹⁹:

«¿Qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado?».

Al responder a la pregunta, el AG se aparta de la interpretación de la Comisión proponiendo una teoría, hasta entonces inédita en la jurisprudencia, acerca de cómo debe interpretarse el requisito de selectividad regional para conceptuar como Ayudas de Estado las disposiciones fiscales dictadas por entes infraestatales.

La novedad en el razonamiento del AG, que luego será adoptado por la Sentencia del caso *Azores*, radica en defender que el nivel de descentralización política del Estado en cuestión debe ser un elemento modulador del criterio de selectividad regional, frente a la indiferencia que genera la estructura interna de reparto del poder en la interpretación de la Comisión, centrada únicamente en los efectos de las medidas. Esto implica la introducción en el modelo de un paso previo e inicial tendente a tomar en consideración el *origen* de las medidas regionales, para impedir la calificación como medidas regionalmente selectivas de aquellas previsiones que hubieran sido dictadas en ejercicio de un grado de autonomía financiera suficientemente desarrollado de las regiones. Se llegaría así a la conclusión inversa de la que se derivaría de la interpretación de la Comisión, pues de seguirse esta nueva tesis, a mayor asimetría en el reparto interno del poder tributario, menor probabilidad de que una medida deba ser calificada de *Ayuda*.

La Sentencia del caso *Azores* analiza por vez primera el criterio de selectividad regional aplicado a las regiones de manera detallada, tomando como partida la jurisprudencia existente sobre la selectividad²⁰. Se marca así un punto de inflexión de la mayor relevancia en la aplicación del criterio de selectividad pues, hasta entonces, era jurisprudencia constante que las ayudas debían poder ser imputables a los Estados²¹. Siguiendo esa jurisprudencia, la Comisión había venido aplicando el criterio de selectividad de ma-

¹⁹ Conclusiones del AG Sr. Geelhoed, de 20 de octubre de 2005, presentadas en el asunto *Portugal/Comisión*.

²⁰ SSTJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99), párr. 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros* (C-308/01), párr. 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser* (C-172/03), párr. 40.

²¹ Entre otras, *vid.* la Sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión* (248/84), párr. 17.

nera cada vez más estricta, para entender que incurrían en ella medidas que se aplicarían sólo sobre una parte del territorio, aunque hubieran sido adoptadas por entes subcentrales. Pues bien, esta situación se atempera a partir de *Azores*, donde se considera posible que el territorio de una entidad infraestatal pueda constituir el marco de referencia a efectos de las Ayudas, siempre que dicha entidad tuviera suficiente autonomía con respecto del Estado central en la toma de sus decisiones.

En *Azores* se diferencian las situaciones posibles en tres, al objeto de considerar el ámbito subcentral como relativamente autónomo a efectos de las Ayudas:

(i) El primer escenario es que la medida haya sido decidida unilateralmente por el Estado, de manera que si se aplica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional en un territorio concreto es porque el Estado central así lo ha decidido. En este caso la medida es selectiva de todo punto, por lo que debe ser informada a la Comisión.

(ii) El segundo escenario es que todos los entes subcentrales disponen de potestades normativas en materia tributaria, que les permiten reducir los tipos de gravamen, porque éstas han sido transferidas por el Estado central. En este caso no hay una «tributación normal» en todo el territorio que pueda servir de punto de referencia, de manera que no cabe hablar de selectividad.

(iii) Finalmente, en el tercer escenario, el ente subcentral dispone de competencias lo suficientemente autónomas del Estado central que le permiten establecer tipos de gravamen inferiores a los que se aplican en el resto del territorio. En este caso, las competencias no tienen parangón con las atribuidas al resto de entes subcentrales, de manera que hay una situación de asimetría. Sin duda éste es el supuesto más difícil para calificar a efectos de la selectividad. Es aquí donde es preciso hilar más fino y entrar en el análisis preciso de cuál sea el grado y el tipo de autonomía de que dispone el ente subcentral en cuestión. Este análisis se lleva a cabo mediante un *test* tripartito de autonomía: autonomía institucional, de procedimiento y económica. La *autonomía institucional* significa que la decisión ha sido adoptada por un ente subcentral que goza de su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central. La *autonomía en materia de procedimiento* implica que la decisión ha podido ser adoptada por el ente subcentral siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte del ente en cuestión de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo. Finalmente, la *autonomía económica* se producirá cuando las rebajas tributarias (tipos de gravamen más bajos o beneficios fiscales) no sean compensadas mediante subvenciones cruzadas ni sean de otra manera financiadas por el gobierno central, de forma que sea la propia región la que soporte las consecuencias económicas de tales reducciones.

Si se cumplen estas tres circunstancias, la decisión de fijar un tipo más bajo no puede calificarse de selectiva y no sería, por tanto, Ayuda de Estado a los efectos del artículo 87 TCE. Sin embargo, si faltara alguno de estos tres aspectos de la autonomía, tal tipo de gravamen reducido sí debería merecer esta calificación.

En suma, el marco de comparabilidad podrá ser inferior al Estado, siempre que la medida no haya sido establecida por éste, sino por un ente subcentral con autonomía «suficiente». En consecuencia, una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional, aunque claramente estará siendo selectiva con respecto de las empresas y producciones sitas en el resto del territorio, no pasa por este mero hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

III. LA SENTENCIA DICTADA EN EL CASO PAÍS VASCO

1. Antecedentes y planteamiento del problema

Hasta ahora las medidas tributarias de los «*Territorios Históricos*» de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa que habían sido enjuiciadas por la Comisión y el Tribunal de Primera Instancia lo habían sido fundamentalmente sobre la base de otros criterios de selectividad, que limitaban el número potencial de beneficiarios (tamaño de la empresa, empresa de nueva creación, etc.), siendo el criterio de selectividad regional un argumento accesorio²². Ésta es la primera vez que se enjuician estas medidas desde la perspectiva de la selectividad regional, pero debe tenerse en cuenta que sobre ellas no hay, hasta el momento, ningún procedimiento abierto por parte de la Comisión. Su enjuiciamiento desde la perspectiva de las Ayudas de Estado procede exclusivamente de los Tribunales nacionales.

Tras el caso *Azores*, muchos nos habíamos preguntado por las consecuencias que podría tener para nuestros sistemas de financiación autonómica, tanto de régimen común como los forales²³. Era previsible, a la vista de las conclusiones a que llegaba allí el Tribunal, que se formulara una petición de decisión prejudicial en uno de los casos «vivos» en relación con el sistema de cupo vasco. El problema es que el caso presentaba más sombras que luces, pues si *Azores* constituye un intento muy loable de emplear el criterio de la autonomía con la finalidad de matizar la interpretación de la Comisión acerca de qué deba considerarse una medida «selectiva», seguramente crea

²² Al respecto véanse, *inter alia*, las Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99), párr. 146; Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00), párr. 27, y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99), párr. 52.

²³ De nuevo me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas...» cit. pgs. 618 y ss.

mayores problemas de los que resuelve. La calificación tripartita de tipos de autonomía, coherente en la teoría, no siempre resulta sencilla de aplicar en la práctica. El caso *País Vasco* constituye una buena muestra de ello, como veremos en las páginas que siguen.

Las medidas tributarias en liza²⁴ en el caso que comentamos son las normas vueltas a aprobar en sustitución de las que previamente habían sido anuladas por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación núm. 7893/1999). Esta Sentencia fue refrendada por el Auto del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2005 y sirvió al Tribunal Supremo para confirmar su jurisprudencia anterior, dictada en la Sentencia de 30 de noviembre de 2004 (que a su vez confirma la Sentencia del TSJ del País Vasco de 7 de octubre de 1999) que ya había declarado la nulidad del artículo 26 de las tres Normas Forales. Precepto que, asimismo, había sido objeto de tres Decisiones de la Comisión en julio de 2001²⁵ que concluyó que adolecían de selectividad horizontal²⁶, mientras que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo comentada, también adolecen de selectividad regional²⁷. En aquella Sentencia el Tribunal anulaba las normas

²⁴ Las normas, citadas todas en la Sentencia, son: Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa. Las tres provincias forales han establecido medidas idénticas.

²⁵ Decisión 2002/540/CE sobre Guipúzcoa (DO L 174 de 4/7/2002 pgs. 31 a 45); 2002/806/CE sobre Vizcaya (DO L 279 de 17/10/2002 pgs. 35 a 49), y 2002/892/CE sobre Álava (DO L 314 de 18/11/2002 pgs. 1 a 16), confirmadas con relación a dos empresas concretas, en lo referido a las «minivaciones fiscales», por las Sentencias del TPI de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-127, 129 y 148/99 *Daewoo*, y T-92 y 103/00 *Ramondín*), y del TJCE de 11 de noviembre de 2004 (asuntos C-183 y 197/02 *Daewoo*, y C-186 y 188/02 *Ramondín*).

²⁶ Como se desprende de la argumentación de la Comisión en el apartado 66 de las tres Decisiones: «(e)n cuanto al carácter específico que deben tener las ayudas estatales, la Comisión opina que la mencionada reducción en la base imponible es específica o selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen especialmente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros), que creen menos de diez puestos de trabajo y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el quinto informe sobre la empresa en Europa, en 1995 en la Comunidad Europea el número de empresas con una plantilla de menos de diez asalariados o sin asalariados ascendía a 16,767 millones, lo que representa el 92,89% del total. En el caso de España, este porcentaje era aún más elevado, lo que representa alrededor del 95,00%. Es probable que estos porcentajes sean aún más elevados en el caso de las nuevas empresas, ya que una empresa suele empezar con un personal que va aumentando a medida que se consolida y alcanza su velocidad de crucero. Tal es el caso de España, donde en 1995 este porcentaje fue aún más elevado, alrededor del 98,00%. En consecuencia, lo más importante que se puede resaltar es que una de las condiciones establecidas para poder beneficiarse de las ayudas implica, por sí sola, la exclusión de la inmensa mayoría de las empresas. Por lo demás, el carácter objetivo del límite máximo citado no impide, como lo pretenden algunos comentarios de los terceros interesados, que sea selectivo, al excluir a las empresas que no cumplen las condiciones en cuestión» (el subrayado es nuestro).

²⁷ Crítico con ello muestra FALCÓN Y TELLA cuando da a entender que el hecho de que la Comisión haya considerado que el artículo 26 de las Normas Forales sea una medida

sobre la base tanto de los principios de solidaridad y unidad del Estado, como de la libre competencia y la libertad de establecimiento, concluyendo finalmente que se trataba de Ayudas de Estado que no habían sido informadas a la Comisión de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 88.3 TCE. El Tribunal decidió, como es sabido, no plantear la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Hasta las SSTs de 30 de noviembre y 9 de diciembre de 2004 no había ninguna Sentencia española que expresamente se pronunciara, y extrajera consecuencias, sobre la compatibilidad con el Ordenamiento comunitario de las medidas tributarias adoptadas por las Comunidades forales con base en el régimen de Ayudas de Estado.

Uno de los problemas del razonamiento del Tribunal Supremo es la utilización de la noción de Ayuda de Estado para reinterpretar los límites internos (derivados del bloque de la constitucionalidad) al ejercicio de poder tributario por las provincias vascas. El razonamiento del Tribunal, es abiertamente confuso y en él se entremezclan desordenadamente diversos argumentos en torno al concepto de Ayuda y la libertad de establecimiento, entrelazados con otros de orden jurídico-constitucional. Este criterio de selectividad regional ha sido objeto de severas críticas. Entre otros, R. FALCÓN Y TELLA señala que la incapacidad del TS para citar sentencia alguna del Tribunal de Luxemburgo que apoye el criterio de la selectividad regional aplicado a las Normas Forales es signo inequívoco de que el Tribunal Supremo utiliza «un concepto de ayuda distinto del que están aplicando actualmente las instituciones europeas»²⁸.

El TS entiende que las medidas fiscales adoptadas por los poderes autonómicos o regionales son sospechosas *per se* de ser selectivas en tanto en cuanto pueden beneficiar a las empresas domiciliadas en una concreta Comunidad Autónoma o región en comparación con el resto del Estado. Así se afirma en el F. 14^o:

«(e)l criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar (...). Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada»²⁹.

selectiva porque favorece a una categoría determinada de empresas (especificidad horizontal) y no haya cuestionado su aplicación exclusiva al País Vasco, determinaría la no concurrencia de selectividad geográfica o regional; en: «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado». *Quincena Fiscal*, núm. 2/2005, pgs. 7 y ss.

²⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado». *Quincena Fiscal*, núm. 2/2005, pgs. 7 y ss.

²⁹ El subrayado es nuestro.

Pero aquella sospecha sólo se confirmaría si los efectos de esas medidas son de tal intensidad que rompen, en palabras del Alto Tribunal, con la «*equivalencia financiera*» o «*presión fiscal efectiva global*» que debe existir en todo el territorio nacional (F. 11^o) lo que, a juicio del Tribunal, provocan los preceptos forales anulados. Precisamente ésta es una de las cuestiones más controvertidas de la jurisprudencia citada del Tribunal Supremo; la asimilación que se hace entre la noción de «*presión fiscal efectiva global equivalente*» y la selectividad regional prohibida por el Tratado, señalando que:

«la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las “Ayudas de Estado”, es también indicio suficiente para apreciar una falta de “equivalencia financiera” globalmente consideradas entre los sistemas financieros».

Es evidente por otro lado, que de poder prosperar estas interpretaciones del TS, deberían tener consecuencias asimismo para el régimen común de autonomía financiera, pues también la LOFCA hace referencia a dicha presión equivalente en su artículo 19.2³⁰. Pero el problema radica en que el reiterado concepto de presión fiscal efectiva, en ambos casos, no ha sido objeto de ninguna definición jurisprudencial (aparte de la que comentamos, que en todo caso no lo define) ni tampoco doctrinal que aclare mínimamente su contenido³¹.

Por otro lado, al menos a primera vista, el concepto de presión fiscal global equivalente no parece tener una relación directa con los fines y objetivos de un régimen como el de Ayudas. Se trata de una medida de coordinación entre el poder tributario del resto del Estado, de las Comunidades de régimen común y de las comunidades forales cuya interpretación no puede realizarse de forma tan amplia como la que termina sugiriendo la doctrina del TS, pues entre otros motivos, conduciría a la propia anulación de la autonomía tributaria de estas comunidades³². Y ello porque la idea de principio que se sigue es que cualquier medida adoptada por las autoridades regionales o autonómicas satisfaría automáticamente el criterio de especificidad regional. Con ello, el TS se alinea, quizá sin ser consciente de ello, con la línea más dura ya abandonada por la Comisión Europa, pero mantenida entre 1971 y 1984 cuando afirmaba que los Estados miembros habían decla-

³⁰ Artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA: «(...) *En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional*» (el subrayado es nuestro).

³¹ Vid. DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006, pgs. 122 a 125; sobre el 19.2 de la LOFCA vid. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, pgs. 365 y ss.

³² En este sentido: AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)». AA VV: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònòmics, 1999, pg. 36.

rado en el Consejo que las ayudas regionales, de suyo, eran incompatibles con el mercado común³³.

Puesto que las provincias forales decidieron, como respuesta a la STS, volver a aprobar las mismas disposiciones que habían sido anuladas, las Comunidades autónomas limítrofes de La Rioja y Castilla y León, entre otros, decidieron impugnarlas antes el TSJPV. Y dado que para entonces había recaído ya la Sentencia en el caso *Azores*, este último Tribunal decide interponer la cuestión prejudicial para preguntar:

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

Las medidas controvertidas son dos:

En primer lugar, las normas forales que establecen un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 32.5 por cien. El problema, según el órgano remitente, es que la norma estatal del impuesto sobre sociedades establecía entonces un tipo del 35 por cien³⁴;

En segundo lugar, sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre sociedades, previstas también en las tres normas forales. Por un lado, la «deducción de la cuota líquida del 10 por cien del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad», y por otro, «deducción de la cuota líquida del 10 por cien de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético». También aquí el problema radica en que se trata de deducciones no previstas en la norma estatal.

Para mayor claridad, conviene recordar las consideraciones que se hace el TSJPV, en relación con el triple *test*, según viene recogido en la Sentencia que comentamos (párrs. 30-34). Aunque el Tribunal no tiene dudas de que concurre la denominada «autonomía institucional», sí las tiene en relación con las otras dos:

³³ Primera resolución de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el Consejo, relativa a los regímenes generales de ayuda con finalidad regional (DO C 111 de 4/11/1971, pg. 1) como resultado de una Comunicación de la Comisión al Consejo, de 23 de junio de 1971 relativa a dichos regímenes (DO C 111 de 4/11/1971, pg. 7).

³⁴ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En relación con la autonomía de procedimiento, el TSJPV se pregunta:

«si el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco responde al criterio de la autonomía en materia de procedimiento. En efecto, este procedimiento no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta no es con mecanismos coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de Ley entre las Administraciones concertantes. Por otra parte, desde la perspectiva de los objetivos perseguidos por la normativa tributaria autónoma y de su eventual obligación de “tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo”, lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Estos límites pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor, destinado a verificar la observancia de esas pautas o directrices legales» (párr. 30).

En relación con el criterio de la autonomía económica, la cuestión es:

«si, aunque sea una entidad fiscalmente responsable, el País Vasco dispone, sin embargo, de suficientes competencias para responder a dicho criterio (...) aun siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitado por la existencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la Seguridad Social y las obras públicas de interés general, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución. Por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional».

2. Las Conclusiones de la AG Sra. Juliane Kokott

En sus conclusiones, presentadas el 8 de mayo de 2008, la AG Sra. Juliane Kokott lleva a cabo un minucioso análisis de las consecuencias de *Azores* que sitúa el problema en su contexto. La AG Sra. Kokott califica correctamente la situación de autonomía de los Territorios históricos del País Vasco dentro del «tercer escenario» definido por la jurisprudencia *Azores*; se trata de entes subcentrales que disponen de competencias normativas vedadas al resto del territorio nacional, de manera que la estimación de la selectividad depende estrechamente de cuál sea la conclusión de aplicar el *test* tripartido de autonomía. La justificación de este *test* está clara; como expone la AG «al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición

de ayudas impuesta por el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal» (párr. 57).

Sin embargo, es a la hora de aplicar el test tripartito donde empiezan todos los problemas, pues se pone de manifiesto que se trata de criterios lo suficientemente amplios como para permitir interpretaciones sustancialmente divergentes. Uno de los elementos más complejos es aplicar la autonomía de configuración. A ello se refiere la AG:

«En este contexto es preciso mencionar, en primer lugar, el artículo 2 de la Constitución, que, por una parte, garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones de España pero, por otra parte, también les obliga a ser solidarias entre ellas. El principio de solidaridad también se encuentra recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución. ¿Permite la autonomía que las regiones compitan entre sí a través de los impuestos o esta competencia es incompatible con el principio de solidaridad? Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los tribunales nacionales» (párr. 90).

Al mismo tiempo, la AG no ahorra una crítica evidente a la jurisprudencia del TS:

«La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 tampoco aporta forzosamente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configuración. Aparentemente, el Tribunal... ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente» (párr. 101).

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

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

La AG afina el criterio de «autonomía económica», en estos términos:

«para poder afirmar que existe una relación entre tales flujos económicos y la

normativa tributaria infraestatal, deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre los distintos niveles que integran el Estado» (párr. 110).

El enjuiciamiento del sistema de cupo vasco desde esta perspectiva no resulta nada sencillo:

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

La cuestión debe ser resuelta, en todo caso, por el Tribunal de instancia:

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

La respuesta que debería darse al órgano remitente, TSJPV, es según la AG la siguiente:

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

- que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional;*
- que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración),*
- que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las*

disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración) y

–que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica)»

3. El análisis del Tribunal de Justicia: la vuelta a la casilla de salida

a) *Cuestiones preliminares: la naturaleza del «doble federalismo» vasco y el funcionamiento del sistema de cupo*

En la Sentencia del caso *País Vasco* el Tribunal dedica varias páginas a exponer minuciosamente el funcionamiento del sistema de cupo vigente en el momento de autos³⁵. Como es sabido, el sistema de cupo implica que la Comunidad autónoma del País Vasco (CAPV) tiene su propio sistema tributario. Sin embargo, las potestades normativas en las distintas figuras tributarias están atribuidas a las tres provincias forales, que son coordinadas por la CAPV a través de un órgano específico, el Órgano de Coordinación Tributaria del País Vasco (OCTPV). A su vez, se arbitran diversos mecanismos de coordinación de la normativa tributaria autonómica (foral) con la del Estado central. De esta manera, el poder tributario de las provincias o territorios históricos deberá ejercerse de acuerdo con el principio de solidaridad, en el marco de la estructura general del sistema tributario del Estado, y con respeto a los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado. La coordinación es particularmente relevante en los denominados «tributos concertados», que son los regulados por las correspondientes Diputaciones forales y agrupa las figuras más relevantes del sistema tributario³⁶. El resto de tributos³⁷ es de normativa estatal.

Examinado el funcionamiento del sistema de *cupo*, el primer problema con el que se tropieza el Tribunal a la hora de aplicar la jurisprudencia del caso *Azores* es la relevancia del sistema de «doble federalismo» que concurre en el caso del País Vasco. Como es sabido, se trata en realidad de la Comunidad

³⁵ Ley 12/2002, de 23 de mayo, *por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*. La norma de señalamiento del cupo estaba contenido en la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006* (actualmente, el sistema está regulado en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, *por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011*).

³⁶ Se trata de las siguientes figuras tributarias: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (salvo los gravámenes que recaen sobre operaciones societarias, letras de cambio, instrumentos de giro), tributos sobre el juego e impuesto sobre la renta de no residentes, aunque este último será de normativa estatal, salvo en lo aplicable a los establecimientos permanentes sitos en la CAPV.

³⁷ Impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre las primas de seguro, impuestos especiales, impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

autónoma con menor autonomía financiera en la vertiente del ingreso, ya que ésta se encuentra reconocida a las tres provincias forales de acuerdo con el marco jurídico vigente, que propició la recuperación parcial y actualización del sistema foral de cupo.

El Tribunal opta por pasar de puntillas sobre las cuestiones que esta doble autonomía podría plantear. En efecto, de seguir el estricto *test* de triple autonomía, la conclusión bien podría ser que las provincias forales carecen de autonomía suficiente, por lo que sus medidas son siempre selectivas a efectos de su calificación como ayudas. Así lo sostenían las partes recurrentes³⁸ y así lo reconoce también el Tribunal, afirmando con resignación que «*el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo*» (párr. 65), de manera que:

«Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco» (párr. 67).

Pero ello no le impide, sin embargo, despachar la cuestión sin más, pues al parecer del Tribunal, puesto que ambos entes subcentrales, provincias y Comunidad autónoma están íntimamente coordinados;

«no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco» (párr. 68).

Este razonamiento le permite concluir que es preciso tomar como referencia al propio tiempo a las provincias forales (territorios históricos) y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estas provincias como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por una de ellas (párr. 70). Aunque la conclusión no es incoherente con la articulación de la autonomía financiera de la CAPV, el razonamiento no

³⁸ Como se expone en la Sentencia, la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comisión estiman que únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son estas entidades las que adoptaron las medidas controvertidas en el litigio principal. A este respecto, subrayan la reducida competencia de dichas entidades, la ausencia de autonomía de estas últimas y, por consiguiente, el carácter selectivo de las normas forales impugnadas.

deja de suponer una matización al rígido esquema de examen de la autonomía sentado en *Azores*.

Un segundo problema que debe abordar el Tribunal deriva también del *doble federalismo*, y es la compleja naturaleza jurídica de las normas dictadas por las provincias forales. Puesto que formalmente son reglamentos, están sujetos a control jurisdiccional ordinario lo que, de nuevo siguiendo el estricto *test* de autonomía acogido por el Tribunal plantea legítimas dudas acerca de si se cumple la autonomía *suficiente*. La cuestión es evitada cuidadosamente utilizando una fórmula relativamente críptica:

«Si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites (párr. 81)

(...)

En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta» (párr. 83).

A partir de aquí, el Tribunal entra en el examen del tipo de autonomía de la CAPV y los territorios históricos, donde también se pone de manifiesto, en nuestra opinión, la fragilidad, y sobre todo la contingencia, de los criterios de verificación de la autonomía contenidos en *Azores*.

b) *La problemática aplicación del triple test de autonomía*

(i) El criterio de autonomía institucional plantea pocos problemas tal y como lo interpreta el Tribunal, como un criterio puramente formal, de manera que no le cuesta demasiado esfuerzo concluir que

«... del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional» (párr. 87).

(ii) El criterio de la autonomía en materia de procedimiento resulta algo más problemático. Recuerda el Tribunal que este criterio consiste en que la decisión normativa del ente subcentral haya sido adoptada *«sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido»* (párr. 94; antes *Azores*, párr. 68). La definición es lo suficientemente imprecisa como para dejar un amplísimo margen de interpretación. El Tribunal lo utiliza y se refiere a la naturaleza meramente conciliatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (art. 64 Ley del Concierto Vasco), señalando asimismo que los principios constitucionales y los establecidos en la Ley 12/

2002, de 23 de mayo, *por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco* (Ley del Concierto, en adelante) se limitan a enmarcar la actividad normativa de los entes subcentrales, sin intervenir en ella.

Pero sin duda el elemento más problemático, como se anticipaba en las Conclusiones, es el mandato contenido en el artículo 3 de la Ley del Concierto, que exige el mantenimiento de una *«presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado»* además de que se respete y garantice *«la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos»*. La interpretación de este mandato, más allá del régimen jurídico de las Ayudas de Estado comunitarias, es una de las cuestiones más controvertidas, y menos claras hasta el momento del sistema tributario vasco. Es evidente que se trata de un concepto jurídico indeterminado, aunque ha habido intentos de delimitar su contenido. Así, la STS de 19 de julio de 1991 aclaraba que ésta hace referencia a todo el sistema tributario y no a la presión fiscal de uno o varios tributos aislados. Como hemos señalado *supra*, el Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 30 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004 lleva a cabo una dudosa interpretación conjunta entre el límite de la presión fiscal y los límites que se derivan del régimen de Ayudas de Estado. Esta interpretación, que hemos criticado en otro lugar³⁹, no es del todo descartada en la Sentencia, aunque en ningún momento hay una postura clara al respecto. Para empezar, porque el Tribunal parece comenzar a tomar conciencia, llegado este punto en su razonamiento, de lo confusa que resulta la aplicación del *test* tripartito de autonomía al contexto normativo del federalismo fiscal vasco:

«Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado» (párr. 106).

El Tribunal no vuelve a entrar en el examen de la «presión fiscal global», sino que su razonamiento se cierra formalmente al entender que lo relevante es si el ente subcentral ha podido aprobar las normas en liza sin la intervención directa e inmediata del Estado, con independencia de los límites sustantivos a que estas normas estén sujetas:

³⁹ RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas...cit. pgs. 623 y ss.

«... el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido» (párr. 107).

«... la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias» (párr. 108).

Consciente quizá de la complejidad de la senda emprendida, el Tribunal concluye el análisis de la autonomía procedimental admitiendo sus propias limitaciones y pasando el testigo al tribunal remitente (TSJPV):

«... si bien el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional es el competente, sin embargo, para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de que conoce. Así pues, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento» (párr. 110).

(iii) Finalmente, el criterio de la autonomía económica y financiera resulta también particularmente complejo. Siguiendo la tesis del Tribunal, en los términos expuestos en *Azores*, el criterio exige que la rebaja fiscal no sea compensada por ayudas o subvenciones del Estado, de manera que el ente subcentral asuma económicamente las consecuencias de sus decisiones tributarias.

La complejidad de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia demuestra que también este criterio puede conducir a negar la autonomía suficiente para evitar la calificación de medida selectiva. En la medida en que haya compensaciones económicas derivadas del sistema de financiación autonómico aplicable a los entes forales, podrá afirmarse que éstos no asumen en toda su extensión el coste económico de sus decisiones tributarias. Al menos si se realiza un examen sustantivo, que vaya más allá del análisis de los flujos monetarios formales.

En relación con esta cuestión, el Tribunal podría haberse limitado a responder, siguiendo a la Abogada general, que a diferencia de lo que sucedía en *Azores*, el gobierno español no compensa directamente a las provincias forales por las rebajas impositivas, de manera que con carácter general, se cumple este criterio, al menos a los efectos de no considerar que la medida es selectiva. Sin embargo, la Sentencia dedica varios párrafos a analizar el contenido de la Ley del Cupo (párrs. 125 y ss.), comenzando por admitir que *«el método de cálculo del cupo es particularmente complejo»*. Pero sin duda lo

llamativo del razonamiento de la Sentencia es que el análisis no conduce a nada pues no se extrae una sola conclusión del mismo. De esta manera, frente a la alegación de la Comisión de que el índice de imputación (que determina la contribución o *cupo* de la Comunidad autónoma al Estado central) está infravalorado, el Tribunal se limita a responder que no es su competencia analizar este extremo (párr. 128). Finalmente, abandona directamente el análisis del sistema de cupo para emplazar al órgano de instancia, el TSJPV, a que aplique este criterio:

«... sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas» (párr. 140).

Ésta es, finalmente, la conclusión del Tribunal, que deja el problema sin resolver, más allá de reiterar los criterios apuntados en *Azores*:

«... procede responder a la cuestión planteada que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1» (párr. 144).

La cuestión no es baladí, pues el cupo no deja de ser una fórmula de compensación financiera, por lo que cabe preguntarse si éste debiera ser exacto y compensar efectivamente todas las competencias ejercidas por el Estado en el territorio de la Comunidad porque de lo contrario podrá ser una transferencia de fondos indirecta⁴⁰.

En todo caso, lo cierto es que tras el análisis minucioso del régimen de concierto vasco, la conclusión es que no es el Tribunal de Justicia, sino el TSJPV quien debe interpretar las normas nacionales. Es cierto que este caso difiere sustancialmente de *Azores*, no sólo en el tipo de autonomía de aquella región ultraperiférica, que era fundamentalmente limitada de manera que los tipos de gravamen reducidos eran efectivamente imputables al Estado

⁴⁰ Que la cuantía del cupo y su posible inadecuación al gasto estatal real son objeto de controversias no precisa de grandes explicaciones, baste una remisión a: ZUBIRI, I.: «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al resto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, núm. 83/2000, pgs. 137 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 82 y ss.

central, sino también en el tipo de procedimiento, el recurso de anulación interpuesto por el Gobierno portugués contra la decisión de la Comisión. En el presente supuesto no hay actuación previa de los órganos comunitarios, por lo que el *self restraint* del Tribunal está justificado en principio. Sin embargo, tras la lectura de la Sentencia queda una sensación extraña, pues la autorrestricción del Tribunal, como también de la AG, no les impide sin embargo analizar el régimen jurídico del concierto vasco y plantear algunas preguntas, predeterminando de alguna manera la actuación posterior del TSJPV.

4. ¿Qué cabe esperar del Tribunal remitente (Tribunal de Justicia del País Vasco)? El examen de la autonomía financiera de las Comunidades autónomas en el contexto comunitario

La cuestión de la posible incompatibilidad de la existencia de diversos regímenes tributarios en España con los principios constitucionales se ha planteado en diversas ocasiones (por ejemplo, STC 96/2002, de 25 de abril), sin que hasta el momento parezca haberse alcanzado una respuesta satisfactoria. Pero seguramente hasta ahora no se había puesto en duda de manera tan evidente esta compatibilidad conectándola con los límites derivados del Ordenamiento jurídico-comunitario.

Tras la lectura de la Sentencia, dista de estar claro cuál es el cometido exactamente del TSJPV, encargado de aplicar la jurisprudencia del TJCE al caso concreto. Como hemos señalado en otro lugar⁴¹, todos los elementos del *test* tripartito de autonomía son suficientemente confusos para poder negar la selectividad de la medida si se llevan a su último extremo. El margen de actuación del intérprete es así considerablemente amplio.

Piénsese, en primer lugar, en la exigencia de que la medida debe haberse producido «*sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido*». Es ciertamente difícil pensar en alguna materia regional que cumpla esa condición⁴². Claro que el Tribunal se está refiriendo, en el caso que nos ocupa, a las competencias en materia tributaria, pero también aquí es preciso tener en cuenta la posible asimetría que puede existir en función del tipo de tributo, o de la figura de que se trate, de manera que, por poner sólo un ejemplo, las posibilidades de intervención del Estado central

⁴¹ RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas... cit. pgs. 619 y ss.

⁴² Piénsese en la STC 13/1992, de 13 de febrero, donde el Tribunal negaba la existencia de un *Spending power* a favor del Estado central, que en consecuencia sólo podría intervenir en las materias de su competencia y hasta el límite de la misma, para a continuación concluir (F. 8º) que apenas hay materias donde al Estado le esté vedada dicha intervención. Al respecto véase la crítica de RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 39/1993, pg. 411. asimismo, *in extenso*, véase: FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 38/1993, pgs. 238 y 239.

español en una medida tributaria serán máximas en el caso del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta, *inter alia*, su estrecha conexión con materias de competencia estatal (como la ordenación de la economía –149.1.13^a CE– o la regulación del régimen jurídico-mercantil⁴³ –art. 149.1.18^a CE–), y podrá ser mucho menor en los denominados tributos *patrimoniales* (como el Impuesto sobre el Patrimonio o sobre Sucesiones y Donaciones). Si se desciende a los diferentes *acuerdos* de reparto de competencias tributarias existentes en la actualidad entre el Estado central y, por un lado, las Comunidades forales de País Vasco, *rectius* las provincias forales coordinadas por la CAPV⁴⁴ y Navarra, y por otro, las Comunidades autónomas de régimen común, la conclusión no puede ser unívoca, pues depende estrechamente del tipo de impuesto afectado. Pese a su carácter concertado/convenido, las posibilidades de intervención del Estado central en el Impuesto de Sociedades son máximas.

En segundo lugar, el argumento de la (in)dependencia económica, que en su aplicación a los casos *Azores* y *País Vasco* tiene particular relevancia, no carece tampoco de interrogantes. El problema de fondo es que el nivel de transferencias dependerá estrechamente del nivel de solidaridad acordado por una comunidad jurídica en particular. En España la propia Constitución (158) garantiza la existencia de una mínima compensación horizontal, a través del Fondo de Compensación Interterritorial. Por otro lado, la Ley 21/2001, *de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía* (LSFCA, en adelante), prevé diversos mecanismos de solidaridad acordados multilateralmente. Cosa distinta es que no todas las Comunidades autónomas se beneficien de los mismos, pues por razón de su renta, no todas los necesitan. Piénsese, por poner sólo un ejemplo, en la actual regulación de las asignaciones de nivelación previstas en el 15 de la LOFCA, cuya finalidad es garantizar, en todo el territorio español, de un nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia del Estado. La configuración de estas asignaciones en la LOFCA planteaba notables dificultades para su desarrollo, de ahí que la reforma del art. 15 de la LOFCA que llevó a cabo la Ley Orgánica 7/2001 optara por definir como servicios públicos fundamentales la educación y la sanidad; aclarando al tiempo que se considerará que no se alcanza a cubrir el nivel mínimo de prestación «cuando su cobertura se desvíe, en la cuantía que disponga la Ley del nivel medio de los mismos en el territorio nacional». Prescindiendo necesariamente del detalle de su regulación, nótese que para que las asignaciones de

⁴³ Debe tenerse en cuenta que el Impuesto sobre Sociedades español toma como base el resultado contable de la sociedad (art. 10.3 Ley del impuesto sobre Sociedades).

⁴⁴ Como es sabido, y no será objeto de análisis aquí por exceder del objeto de este trabajo, la distribución del poder tributario en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) sigue parcialmente una estructura confederal, de manera que las exigencias de coordinación son dobles; entre las tres provincias y con respecto del resto del territorio del Estado. Al respecto véase el trabajo reciente de: DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 16 y ss., y pgs. 82 y ss., *in extenso*.

nivelación se concedan no basta con que las necesidades de gasto hayan crecido por encima de la media nacional, sino que es necesario además que dichas necesidades no puedan ser cubiertas por los recursos financieros ordinarios de la Comunidad de que se trate, lo que deberá ser objeto de análisis y valoración por la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma (art. 67.2 LSF). Una interpretación literal de la jurisprudencia *Azores y País Vasco* obligaría a concluir que todas las Comunidades Autónomas estarían viendo compensado su poder financiero, por la mera existencia de esta posibilidad⁴⁵.

No se escapa, en todo caso, que el criterio de la autonomía económica es interpretado en la Sentencia dejando el camino abierto a que se cuestione el propio sistema de *cupo*.

IV. COMENTARIO FINAL

La Sentencia del caso *País Vasco* no resuelve, ni podía hacerlo seguramente, la pregunta de fondo planteada por el TSJPV y anteriormente por el TS: si es posible que un sistema tributario, que prevé tipos de gravamen y beneficios fiscales en un impuesto central del sistema tributario como es el que grava la renta de las Sociedades sea compatible con el régimen de Ayudas de Estado.

A partir de los criterios derivados del *test* tripartito, bien podría llegarse a la conclusión de que sí es compatible desde esa perspectiva. Sin embargo, hay dos zonas de sombra apuntadas por la AG y el Tribunal que podrían conducir a la conclusión contraria. En primer lugar, y en relación con la autonomía económica, el sistema de *cupo* es puesto en entredicho en la medida en que el índice de imputación (el 6.24 por cien) ha sido negociado y no realmente calculado sobre la base de datos reales, de manera que resulta imposible discernir a ciencia cierta qué representa, y si de alguna manera puede incorporar una compensación oculta al ente subcentral. A partir de ahí se permite poner en cuestión este criterio del *test*.

La segunda zona de sombra no es menos difícil de examinar. El órgano comunitario se pregunta cuál puede ser la divergencia posible, en términos reales, si tenemos en cuenta el principio de solidaridad establecido en la Constitución y en la Ley de concierto. En otras palabras, si el establecimiento de una presión fiscal menor en los tributos que recaen sobre las actividades económicas, o incluso la competencia fiscal, está prohibida

⁴⁵ Cuestión controvertida es si las Comunidades/territorios forales pueden entenderse incluidas en el esquema financiero que deriva de los artículos 156-158 de la Constitución. Nada se opone a esta conclusión, toda vez que el reconocimiento de derechos históricos en la DA 1ª es un punto de partida, no de llegada, al menos en materia financiera claramente. De lo contrario, habría que concluir que su régimen jurídico es paralelo a la Constitución, lo cual sería sencillamente insostenible. Una opinión contraria parece mantener, aunque con algún matiz, DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 43 y ss.

desde el marco constitucional actual y por lo tanto ello afectaría también a la aplicación del *test* de autonomía.

De forma más o menos implícita, el TJCE pide al TSJPV que aclare estas zonas de sombra antes de aplicar el *test* tripartito. Ello no sería problemático si no fuera porque se trata de las cuestiones más controvertidas del régimen de financiación del País Vasco. Pero el problema de la remisión es que no parecen éstas cuestiones que deban resolverse en sede judicial, ni siquiera ante el Tribunal Constitucional. Sin desdeñar el papel de la jurisprudencia de este último Tribunal en la construcción del Estado autonómico, se corre el peligro de «judicializar» aún más las cuestiones de financiación territorial.

Seguramente, la única manera de evitar esta situación es plantear los problemas de financiación de los entes subcentrales, de régimen foral y sistema común de forma conjunta. Esto encontraría fácil apoyo en el artículo 149.1.14^a de la Constitución, que como ha reiterado el Tribunal Constitucional contiene una competencia de coordinación de las distintas Haciendas. En efecto, es jurisprudencia constitucional constante que la definición de las relaciones existentes entre las distintas Haciendas integradas en ese sistema es uno de los contenidos propios de la noción de *Hacienda general*, para cuya regulación se atribuye competencia exclusiva al Estado (*inter alia*, SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, F. 1 y 3 y 233/1999, F. 4.b).

Pero sobre todo, desde una perspectiva económica, teniendo en cuenta que el total de los recursos disponibles para todas las Haciendas es por naturaleza limitado, parece inevitable que deba establecerse algún sistema de coordinación, pues no cabe racionalmente plantear los problemas de la financiación de los entes subcentrales de forma aislada, sino que éstos deben ser abordados desde una perspectiva más conjunta e integrada. Al problema de la escasez en relación con la financiación territorial ha hecho referencia el Tribunal constitucional en numerosas ocasiones, al señalar que el soporte material de la suficiencia son los ingresos, pero ello tiene un primer límite «*en el marco de las disponibilidades presupuestarias*» (STC 96/1990, de 24 de mayo, F. 7, STC 104/2000, de 13 de abril, F. 4), de manera que el principio y la garantía de la suficiencia financiera «... *tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas, por lo que dicha suficiencia debe quedar enmarcada, como concepto relativo que es, en el marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto*» (STC 87/1993, de 11 de marzo, F. 3. b); en el mismo sentido STC 135/1992, de 5 de octubre, F. 8; STC 13/2007, de 18 de enero, F. 5). Y si esto es así, no hay razón para excluir aquí a las Haciendas forales, habida cuenta de que la riqueza es única, por lo que su distribución entre distintos entes subcentrales inevitablemente opera en una suerte de «juego de suma cero», donde lo que unos ganan, otros lo pierden.

Retomando el hilo del discurso, si la jurisprudencia *Azores/País Vasco* se consolida, cabe también preguntarse por su incidencia en el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de «régimen común». Como es sabido, el actual régimen de impuestos cedidos implica en la existencia de algunos tributos de normativa compartida (aunque sigan denominándose *cedidos*)

entre el Estado y las Comunidades autónomas⁴⁶. Este régimen jurídico y las medidas establecidas por las Comunidades autónomas en ejercicio de sus relativamente aún novedosas potestades normativas plantea numerosas preguntas ¿puede decirse que son medidas *regionales* pese a tratarse de potestades normativas *delegadas* mediante una Ley marco del artículo 150.1 de la Constitución? O teniendo en cuenta que el alcance y condiciones de dicho ejercicio está enmarcado por la LOFCA y la LSFCA, es claro que siempre hay intervención estatal, ¿pero es ésta determinante? Finalmente, ¿impide la existencia de los fondos de nivelación y de suficiencia previstos en esta última norma que pueda considerarse la existencia de una cierta autonomía económica? ¿y la aplicación del Fondo de Compensación Interterritorial, previsto en el art. 158 de la Constitución?

Menos problemas plantearía el régimen especial del archipiélago canario, pues las implicaciones fiscales que tiene la ZEC han recibido el *placet* de la Comisión europea, con base no sólo en su carácter de región ultraperiférica sino también en los términos de la adhesión de España a la Comunidad europea⁴⁷.

Lo que resulta evidente, en cualquier caso, es que el TJCE sigue una línea de razonamiento cuya importancia resulta capital para el modelo territorial español, pues pone de manifiesto la necesidad de definir nuestro modelo de organización territorial, al menos por lo que a la vertiente del poder financiero se refiere. En parte, de esta indefinición derivan los erráticos argumentos por el Tribunal Supremo en las Sentencias que hemos criticado; de manera tosca, y con una lógica jurídica harto discutible, nuestros Tribunales analizan los límites internos constitucionales y del bloque de la constitucionalidad (solidaridad, presión global efectiva equivalente) a la luz del Derecho Comunitario. El tiro se yerra y la solución resulta burda e ineficaz para resolver el problema. Pero el fondo de la cuestión se acierta (seguramente por casualidad): el reparto interno de competencias financieras, y su ejercicio, podrá ser enjuiciado a la luz del Derecho Comunitario en la medida en que el régimen jurídico resultante pueda *afectar* a alguna de las instituciones básicas de aquél. Pero para estar en condiciones de enjuiciar la (in)compatibilidad con dicho marco comunitario, previamente, el régimen jurídico debe estar lo suficientemente delineado.

El problema es que la falta de definición no es sólo un problema jurídico susceptible de «resucitar» en cada desacuerdo en la negociación de un

⁴⁶ El régimen jurídico de los impuestos cedidos experimentó una sustancial reforma en 1996 con objeto de convertirlos, parcialmente, en una suerte de tributos «de normativa compartida» entre el Estado y las Comunidades Autónomas, con la idea última de incrementar la corresponsabilidad fiscal del sistema. Para un análisis de la reforma y de sus implicaciones: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, pgs. 34 y ss., y referencias allí citadas.

⁴⁷ El régimen jurídico-fiscal canario está «basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo» (STC 16/2003, de 30 de enero, 108/2004, de 30 de junio).

nuevo modelo o sistema de financiación autonómica, sino que es también una problema esencial de la definición de nuestro modelo de Estado.

BIBLIOGRAFÍA

AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)». AA VV: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònòmics, 1999.

ALDESTAM, M.: *EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005.

ALONSO ARCE, I.: «El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 20-10-2005», JT, núm. 13/2005.

BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft. 6/1986.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)*. Madrid: La Ley, 2000.

CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE». *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada: TAT, 1987.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006.

FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado». QF, núm. 2/2005.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas (colección Cuadernos de Estudios Europeos), 1993.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 38/1993.

NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

ORÓN MORATAL, G.: «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». REDF, núm. 97/1998

PANAY, C. H.: «State Aid and Tax: the third way?». *International Tax Review*, Volumen 32, número 6/7, 2004.

PINTO, C.: *Tax competition and EU Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7)

RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 39/1993.

RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

RUIZ ALMENDRAL, V.: MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». REDE, núm. 20/2006.

RUIZ ALMENDRAL, V.: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

SCHINA, D.: *State Aids Under Article 92 to 93*. Oxford: USC, 1987

SCHÖN, W.: «Taxation and State Aid Law in the European Union». *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999.

SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado». QF, núm. 14/2006.

TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law*. The Hague: Kluwer International, 2005.

VOGEL, K.: «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2/1977

WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

WINTER, J. A.: Re(de)fining the notion of State Aid in article 87.1 of the EC Treaty. *Common Market Law Review*, núm. 41, 2004.

WISHLADE, F.: *Regional State Aid and competition policy in the European Union*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.

ZUBIRI, I.: «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al resto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, núm. 83/2000