

R

Referencias

DOCUMENTOS

CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE IMPUESTO SOCIEDADES PAÍS VASCO

- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y AUTO DE ACLARACIÓN
- OBSERVACIONES JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA Y CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO
- OBSERVACIONES DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA
- OBSERVACIONES REINO DE ESPAÑA
- OBSERVACIONES COMISIÓN EUROPEA

PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIALTRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**I. ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Con fecha de 2 de Setiembre de 2.005 el Procurador de los Tribunales Don Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/2.005, de 23 de Junio de Juntas Generales de Bizkaia, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996 de 26 de Junio. Dicho proceso lleva referencia 1.335/2.005, y en el se constituyeron como partes demandadas la Diputación Foral y Juntas Generales de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, así como la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK".

SEGUNDO.- Seguidos los trámites pertinentes, en fecha de 25 de Noviembre de 2.006 se formalizó el escrito principal de demanda en que se instaba de este Tribunal la declaración de nulidad de la nueva redacción dada a los artículos 1; artículo 15; artículo 29.1a); artículo 37, y artículo 39, y de las disposiciones adicional segunda y final primera de la nueva norma -Folios 122 a 157-. Como fundamento principal, y haciendo variadas citas normativas y de la jurisprudencia comunitaria e interna, el recurso exponía que tales medidas fiscales constituían Ayudas de Estado a los efectos del artículo 87 del Tratado CE, y ni siquiera habían sido comunicadas a la Comisión Europea. Al oponerse a dicha demanda, las partes demandadas hicieron oposición a esa calificación de las medidas como Ayudas de Estado, y, en su caso, amplia referencia a las eventuales dudas que la cuestión podría suscitar en términos de Derecho Comunitario europeo con la necesaria remisión prejudicial del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en base al artículo 234 del Tratado. -Folios 231 a 265,

273 a 317, 318 a 355 y 356 a 380-.

TERCERO.- Concluidas las normales actuaciones del proceso, la Providencia de 10 de Abril de 2.006, dejó las actuaciones pendientes de señalamiento de día para la Votación y Fallo por el turno establecido.

CUARTO.- Por medio de Providencia de 14 de Junio de 2.006, adoptó la Sala la siguiente resolución; "Visto el estado de conclusión del presente proceso, al que por razón de la materia el artículo 66 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo antepone para su Votación y Fallo, y sin prejuzgar ahora este Tribunal la procedencia de su planteamiento, óigase a las partes por plazo común de diez días acerca de la pertinencia de remitir prejudicialmente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión interpretativa de si las medidas tributarias contenidas en los ordinales Uno, Dos, Cuatro y Seis del Artículo 2 de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia, 7/2.005, de 23 de Junio, por los que se modifican los artículos 11, 15.11, 29.1.a), 37 y 39 de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, son contrarias al Tratado por causa de ser susceptibles de calificarse como Ayuda del artículo 87.1, y haberse promulgado sin cumplimiento del deber de comunicación previa a la Comisión dispuesto por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria."

QUINTO.- En respuesta a dicha Providencia han tenido entrada escritos de 30 de Junio, 4 de Julio de 2.006, de las representaciones procesales respectivas de CONFEBASK, Diputación Foral, Juntas Generales y Comunidad Autónoma de Castilla y León, pronunciándose favorablemente las tres primeras respecto de dicha remisión y en contra de ella la referida parte recurrente. -Folios 481 a 532 -.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- SOBRE LA NECESIDAD DE PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.

Establece el artículo 234 TUE que; «El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación del presente Tratado; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad y por el BCE; c) sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean.

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

Como señala la Sentencia del TJCEE (Gran Sala), de 6 de Diciembre de 2.005, en el Asunto 461/03, “En lo relativo a las cuestiones de interpretación, la sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros (283/81, Rec. p. 3415), apartado 21, declaró que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, cuando se suscita ante él una cuestión de Derecho comunitario, ha de dar cumplimiento a su obligación de someter dicha cuestión al Tribunal de Justicia, a menos que haya

comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente, o que la disposición comunitaria de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho comunitario se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna (véase igualmente la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Rec. p. I-0000, apartado 33).”

Y como señala asimismo la Sentencia de 15 de Setiembre de 2.005, (Sala Primera), en asunto 495/03, “En cuanto a la cuestión prejudicial y, en relación, en primer lugar, con los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones pueden ser objeto de un recurso judicial de Derecho interno, del artículo 234 CE, párrafo segundo, se desprende que, como han recordado el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas, *tales órganos jurisdiccionales tienen la facultad y no la obligación de plantear una cuestión prejudicial interpretativa al Tribunal de Justicia si consideran que para dictar su sentencia es necesaria una resolución sobre este extremo.*

A este respecto, debe recordarse, en particular, que el objetivo de la obligación de someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia que establece el artículo 234 CE, párrafo tercero, para los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones no puedan ser objeto de recurso es impedir que se consolide, en un Estado miembro cualquiera, una jurisprudencia nacional que no se ajuste a las normas del Derecho comunitario (véanse, en particular, la sentencia de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C-393/98, apartado 17, y la jurisprudencia citada en dicho apartado).

Pues bien, este objetivo se alcanza cuando quedan sujetos a esta obligación de remisión, sin perjuicio de los límites admitidos por el Tribunal de Justi-

cia (sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros, 283/81, los tribunales supremos, así como cualesquiera órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial (véanse la sentencia de 4 de junio de 2002, Lyckeskog, C-99/00, apartados 14 y 15, y jurisprudencia citada en dichos apartados). *En cambio, en virtud del Tratado CE los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones son susceptibles de recurso jurisdiccional de Derecho interno pueden apreciar libremente la eventual necesidad de plantear una cuestión prejudicial interpretativa al Tribunal de Justicia.*”

La situación en la que se encuentra esta Sala es la última de las citadas, pues frente a sus sentencias cabe, en supuestos como el presente, un recurso de derecho interno ante el Tribunal Supremo, -artículo 123.1 de la Constitución-, de conformidad con el artículo 86.3 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 29/1.998, de 13 de Julio. Se está por ello en la situación del segundo párrafo del artículo 234 TCEE, en que el Tribunal, desde la perspectiva del Derecho europeo, goza de la libre facultad de apreciar esa necesidad de promover la cuestión sin quedar sujeto al imperativo de hacerlo por parte del Tratado.

La clave de esa necesidad de promover la cuestión la pone este Tribunal en que si bien se esgrimen por la parte recurrente Decisiones de la Comisión Europea relativas a la materia de Ayudas de Estado que guardan alguna relación con las normas tributarias enjuiciadas, y sentencias del TJCEE que las respaldan, y que han dado lugar incluso a un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado, -STS de 9 de Diciembre de 2.004-, se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, -muy en especial

la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006 en el Asunto C-88/03-, que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiende a los precedentes internos, pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos contradictorios según que dicha remisión prejudicial se produzca o no. Por ello, y a pesar de no concurrir en este nivel jurisdiccional de Tribunal autonómico esa obligación estricta de planteamiento de la cuestión de interpretación del Tratado, considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la Republica Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente.

La decisión de la controversia cuenta además con una enorme trascendencia presente y futura respecto del ejercicio de facultades y potestades normativas que, como enseguida vamos a detallar, vienen reconocidas por el ordenamiento interno en favor de las instituciones de los Territorios Históricos Forales del País Vasco-Euskadi enclavados en la Comunidad Autónoma del mismo nombre, hasta el punto de que del sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro. Le parece necesario a esta Sala que la viabilidad de esas potestades frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad y prontitud para evitar graves disfunciones e incertidumbres a los operadores económicos que se sitúan en el ámbito de aplicación de las normas tri-

butarias afectadas, y asimismo a las instituciones públicas y organizaciones privadas externas a la Comunidad Autónoma vasca que cuestionan tales prerrogativas y facultades desde el prisma del derecho comunitario europeo. Existe, en suma, una exigencia de seguridad jurídica general sobre la materia que no favorece ninguna solución alternativa a la que ahora se adopta por esta Sala.

SEGUNDO. - EL MARCO INSTITUCIONAL Y NORMATIVO TRIBUTARIO EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO.

- 1º) Con base y amparo en el artículo 2, Capítulo III del Título VIII, (artículos 143 a 158), y Disposiciones Adicional Primera y Transitoria Segunda de la Constitución Española de 1.978, el País Vasco constituye una Comunidad Autónoma dentro del Reino de España que se rige por un Estatuto de Autonomía aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 3/1.979, de 18 de Diciembre. (En adelante EAPV).

Para ponderar el alcance competencial de esa autonomía política y administrativa habría que remitirse a los artículos 148 y 149 de la Constitución y al Título 1 del Estatuto de Autonomía, -artículos 10 a 23-.

El artículo 40 de dicho Estatuto establece que para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias el País Vasco, **“dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”**, y el artículo 41 dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico. Dentro de los principios y bases del régimen de Concierto el apartado 2 de di-

cho artículo 41 menciona que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, (provincias vascas de régimen foral), *“podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.”*. Se incluyen seguidamente como bases y principios de dicho régimen los de que la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los aduaneros, se efectuará por las Diputaciones Forales; que las Instituciones forales deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; así como que, *“la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma”*. El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio de solidaridad constitucional.

Como apunte aclaratorio de lo anterior añadimos que dentro de la estructura política institucional de la Comunidad Autónoma se dan dos niveles diferentes, el de las Instituciones Comunes a todo el ámbito del País Vasco, (Gobierno autónomo, Parlamento), y el de los Órganos o Instituciones Forales con competencias limitadas a los tres Territorios Históricos o demarcaciones administrativas internas que lo forman, y que integran a su vez a los Municipios.

2º) Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1.981, de 13 de mayo, el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida, por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo, y dentro de su Capítulo 1, sobre Tributos, se reiteran los principios estatutarios en los artículos 1º y 2º, dedicándose después el artículo 3º a sentar los deberes que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la *armonización fiscal*, (adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de “una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes, capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos).

Dentro de las reglas de colaboración entre las Administraciones del Estado y las Forales de la Comunidad Autónoma es de destacar que ambas quedan recíprocamente obligadas por el artículo 4º a comunicarse con antelación a su entrada en vigor los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto puede llegar a ser examinada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria, que propicia en su seno el alcance de acuerdos sobre las posibles discrepancias. -Artículos 63 y 64-

Ciñéndonos a la regulación de los tributos y en particular al Impuesto sobre Sociedades, los artículos 14 a 20 se dedican a determinar los puntos de conexión, (domicilio fiscal, volumen de operaciones realizadas en cada territorio, estatal o común y foral), que deter-

minan a qué régimen va a quedar sometido en cada caso el sujeto pasivo, que será bien el impuesto de normativa autónoma o bien el impuesto estatal; y otras reglas sobre reparto de competencias en materia de retenciones, ingresos, inspección, etc...

3º) El Capítulo II del Concierto de 2.002 se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que se rigen por los principios de *autonomía fiscal y financiera del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias*, respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de *estabilidad presupuestaria*. -Artículo 48-

Dada esa autosuficiencia financiera de la Comunidad Autónoma, (CAPV), es el País Vasco el que ha de contribuir a sostener las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, lo que se lleva a cabo mediante el Cupo Global, cuya metodología de fijación se establece quinquenalmente mediante acuerdo de la Comisión Mixta refrendado por Ley de Cortes Generales, y actualizaciones anuales. Se tiene por cargas no asumidas aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la Comunidad Autónoma, a cuyo efecto, -y dicho de manera sintética-, del total de gastos del Presupuesto del Estado se deduce la dotación presupuestaria íntegra de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencia y tras diversos y legalmente pormenorizados ajustes referidos a diversos tributos, (IVA, II.EE), -Artículos 53 a 55-, y compensaciones, -artículos 56-, se llega mediante índices a determinar el cupo de cada Territorio Histórico en función de su renta en relación

con la del Estado.-Artículo 57-.

De otra parte, y para cerrar el círculo de la autofinanciación, los ingresos que obtienen las Haciendas de los Territorios Históricos Forales de la gestión y recaudación tributaria derivada del Concierto, una vez descontado ese Cupo a satisfacer al Estado, se distribuyen entre aquellas y la Hacienda General autónoma del País Vasco, que recibe de tales Haciendas forales las aportaciones reguladas por los artículos 20 y siguientes la Ley del País Vasco 27/1.983, de 25 de Noviembre, ley esta que consagra la autonomía financiera y presupuestaria, tanto de la Comunidad autónoma, como de cada uno de los Territorios Históricos que la integran. -Artículo 14-.

Es consecuencia inherente a todo lo anterior que el ejercicio y gestión de las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma se financie directamente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sin perjuicio del sistema de Cupo mediante el que la contribución del País Vasco por las mismas se articula. Existe una previsión legal de financiación conjunta entre el Estado y la CAPV de inversiones a realizar dentro o fuera del País Vasco, cuando cuenten con valor estratégico, interés general u otras circunstancias especiales que lo hagan recomendable.- Disposición Adicional Cuarta del Concierto de 2.002-.

4º) Procede hacer también alusión al procedimiento de gestación de las normativa tributaria emanada del País Vasco como consecuencia del régimen de Concierto Económico con el Estado a que venimos refiriéndonos. Y así:

- La competencia para su aprobación recae en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, Juntas Generales y Diputaciones Forales-, de Vizcaya, (Bizkaia) Alava, y Guipúzcoa (Gipuzkoa).
- El instrumento normativo principal y de superior rango es la Norma Foral de las Juntas Generales de cada territorio. Dichas disposiciones carecen de rango formal de ley y surgen de órganos asamblearios de representación y participación popular, regulados por las disposiciones de Organización Institucional respectivas, y cuyos miembros, (denominados *Apoderados* o Procuradores) son elegidos por sufragio universal, libre, directo y secreto, por sistema de representación proporcional. -Artículo 37.5 EAPV y artículo 10 de la LPV 1/1.987, de 27 de marzo-.
- En la antesala de la tramitación de las normas forales tributarias, además de la comunicación anticipada de proyectos a la Administración del Estado a que se refiere el artículo 40 del Concierto ya antes mencionada, se registra la intervención del Órgano de Coordinación Tributaria de la propia C.A.P.V. prevista por el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1.989, de 30 de Mayo, quien emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica, y a cuyos efectos las Diputaciones Forales remitirán al citado Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.

TERCERO.- LAS NORMAS TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS IMPUGNADAS EN EL PROCESO.

La disposición impugnada en el proceso contiene en su artículo 2º, diversos apartados mediante los que se introduce la nueva redacción de los antes citados preceptos del Impuesto sobre Sociedades;

Vamos a centrar específicamente ahora esta cuestión en tres de dichas disposiciones, por ser aquellas que en términos resolutivos mayor duda ofrecen y las que, en todo caso, ejemplarizan las demás.

- A) El apartado Cuatro da redacción a la letra a) del artículo 29 de la normativa del impuesto, sobre el **tipo impositivo**, estableciendo; **“Con carácter general el 32,5 por 100”**. El tipo general del Impuesto sobre Sociedades según la normativa común del Estado, -artículo 28.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2.004, de 5 de Marzo-, es del **35 por 100**.
- B) El apartado Seis da nueva redacción al artículo 37 de la normativa vizcaína sobre el Impuesto de Sociedades, y se refiere a **“Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos”**, con la siguiente regulación, que para mayor garantía, y pese a su notable extensión, nos vemos obligados a transcribir en su integridad:

“1. Las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

Se entenderá que un activo fijo no es nuevo

si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento

2. *Serán acogibles a la deducción prevista en el apartado anterior las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.*
3. *Lo dispuesto en el apartado 1 anterior será, asimismo, de aplicación:*
 - a) *A las inversiones realizadas en el ejercicio en aplicaciones informáticas.*
 - b) *A las cantidades invertidas en la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación o en la rehabilitación de pabellones industriales ya integrados en el activo de la empresa.*

A estos efectos, se considerarán pabellones industriales aquellos que se encuentren ubicados en una zona calificada municipalmente como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el citado pabellón y obras de rehabilitación, las destinadas a la reconstrucción de los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de la adquisición, si se adquieren para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del

activo de la empresa.

4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes:

a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas.

b) Que los activos en que consistan tales inversiones, a excepción de los equipos informáticos, tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, calculado en los términos que se establezca reglamentariamente.

c) Que los elementos en que consistan las inversiones se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

i) Que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estándolo, estén exentos

ii) o que se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que, aun tributando por el citado Impuesto, se dediquen con habitualidad al arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra «renting», de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 79 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siempre que esos vehículos auto-

móviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las actividades de alquiler referidas

d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.100 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

- Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones.

- O, superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones.

A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo fijo objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha. Se entenderá por activo fijo de la misma naturaleza, el que se incluya o vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del Plan General de Contabilidad o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados.

A los efectos del cómputo de la cifra de 60.100 euros y del cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra, se tendrán en cuenta exclusivamente los importes de las inversiones efectuadas en activos que reúnan

las características y cumplan los requisitos a los que se refieren los apartados 1, 2, 3 y las letras anteriores del presente apartado de este artículo, no computándose las cantidades excluidas en virtud de lo dispuesto en las reglas 1.ª, 2.ª y 3.ª del apartado 7 del presente artículo.

5. Así mismo, podrán aplicar la deducción prevista en el apartado 1 de este artículo aquellas empresas que, habiendo cumplido los dos requisitos previstos en la letra d) del apartado 4 anterior, no superen el importe de 60.100 euros en el conjunto de los activos objeto de la inversión, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento de la plantilla media y lo mantenga durante los tres años siguientes.
6. Con carácter general las inversiones en elementos de activo fijo material previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El sujeto pasivo que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes.

Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

7. Para el disfrute de la deducción contemplada en este artículo deberán observarse las siguientes reglas:

- 1.ª En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, tributos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. Asimismo, se deducirá, en su caso, en el 67,5 por 100 del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes.

En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo.

Cuando las inversiones consistan en la rehabilitación de pabellones industriales, la base vendrá determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en el caso de adquisición para su rehabilitación, con exclusión de los conceptos señalados en los párrafos anteriores.

2.º La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

3.º La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

4.º La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en que se materialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46 de esta Norma Foral, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación.

Sí como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en el apartado 5 anterior.

Se exceptúan de lo previsto en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien

o se reponga éste por otro de similar importe y características.”

Respecto de la transcrita disposición no existe equivalente general en el ordenamiento tributario del Estado, donde el Capítulo IV, Título VI del Texto Refundido de la LIS, -artículos 35 a 44-, recoge varios tipos de deducciones específicas por actividades de I+D, fomento de las tecnologías de la información y comunicación, exportaciones, bienes de interés cultural, etc..., pero no una deducción general del 10 por 100 por la inversión en activos nuevos.

C) El apartado 7 contiene el siguiente texto:

«Artículo 39.- Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

1. Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el **10 por 100** de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que deberá cumplir las siguientes condiciones:

1.º El importe destinado a la Reserva deberá ser materializado, en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la Reserva, en la inversión en activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos que tributen por el Impuesto Especial so-

bre Determinados Medios de Transporte. Los activos deberán afectarse al desarrollo de la explotación económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si ésta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

A estos efectos, las inversiones se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero anterior, cuando el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y su recepción efectiva por la entidad sea superior a dos años, los pagos realizados a cuenta de los bienes podrán considerarse como materialización de la citada Reserva, en los períodos impositivos en los que se realicen.

Transcurrido el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero anterior sin que se haya producido la materialización de la reserva, la parte de deducción practicada correspondiente a la reserva no materializada deberá sumarse, con los intereses de demora, a la cuota resultante de la declaración liquidación correspondiente al ejercicio en que venza el citado plazo.

2º. Las dotaciones a la Reserva para Inversiones Productivas habrán de figurar en el pasivo del balance con absoluta separación y título apropiado, debiendo efectuarse las citadas dotaciones con cargo a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

del ejercicio en el momento de su distribución.

3º. Los recursos propios de la entidad deberán incrementarse en la cuantía de la dotación de la Reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

2. La Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético será indisponible en tanto que los bienes en que se materialice deban permanecer afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, de conformidad con lo dispuesto en la condición 1.º del apartado 1 anterior.
3. En el caso de liquidación de la sociedad, la parte de deducción practicada correspondiente a la Reserva no aplicada o no materializada y sus correspondientes intereses de demora deberán sumarse a la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio de liquidación.

Igualmente se procederá en los casos de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cesión global del activo y del pasivo, salvo si la Reserva y su correspondiente materialización e inversión se conservasen en la entidad continuadora de los negocios en los mismos términos en que venían figurando en la predecesora.

4. La materialización de la Reserva a fines

distintos de los que esta Norma Foral autoriza, o el incumplimiento del plazo o de las condiciones de materialización especificados en el apartado 1 anterior, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por la deducción practicada y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio en el que se produzca cualquiera de las citadas circunstancias.

5. *Las inversiones en las que se materialice dicha Reserva no podrán gozar de ningún otro beneficio tributario relacionado con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.»*

CUARTO.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN INTERPRETATIVA.

A) Normativa y doctrina de la jurisprudencia europea.

Dice el Artículo 87.1 TCE (antiguo artículo 92), que, *“salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”*

Dado que las medidas tributarias de que se trata en este caso nunca podrían ser encajables en las excepciones de variado signo de los apartados 2 y 3 de dicho artículo, nos atenemos directamente a

que el Artículo 88.3 indica que, *“La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.”*

También el artículo 2 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, establece que «el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda». El artículo 3 del Reglamento dispone que la ayuda nueva «no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda». El artículo 4, apartado 4, del citado Reglamento establece que la Comisión adoptará una decisión de incoar el procedimiento contemplado en el artículo 88, apartado 2 (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal»), si comprobare, tras un examen previo, que la medida notificada plantea *«dudas sobre su compatibilidad con el mercado común»*.

Estas facultades de la Comisión han sido reafirmadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha confirmado la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificada como tal, y la prohibición de ejecución de tales medidas hasta que la Comisión no se pronuncie respecto de su compatibilidad con el mercado común, con la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como tal por no haber sido comunicada, aunque pudiese ser luego decla-

rada compatible.

El concepto incluye las siguientes características:

- Intervención del Estado en un sentido muy amplio, incluso sin utilizar fondos públicos.
- Concesión de ventaja de cualquier naturaleza que aligere la carga fiscal, (reducción de base imponible, amortización acelerada, crédito fiscal, exención, etc...), pues todas representan consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.
- El carácter selectivo de la ayuda al otorgar una ventaja a determinadas empresas o producciones, por contraposición a medidas estatales de alcance general. Este criterio de selectividad comprende supuestos tales como la aplicación discrecional, la limitación a una parte del territorio (ayudas regionales) o a determinados sectores económicos.
- Afectación a los intercambios comunitarios y de la competencia.

La jurisprudencia comunitaria requiere que se examine en el marco de un régimen jurídico concreto si una medida nacional puede favorecer a determinadas empresas o producciones, lo que resulta válido cuando la medida no es adoptada por el legislador nacional sino por una autoridad infraestatal, ya que en tal caso pueden también cumplirse los requisitos del artículo 87.1 TCE, -Así Sentencia de 14 de Octubre de 1.987 en Asunto 248/84-

Partiendo de esta caracterización tan esquemáticamente expuesta, el componente verdaderamente clave es, por tanto, el de la selectividad, y la elemental pregunta que surge es si medidas tributarias

establecidas con carácter general, y sin otorgar ventaja a determinadas empresas o producciones, por el solo hecho de afectar y tener eficacia limitada al ámbito competencial territorial de un poder infraestatal dotado de autonomía para regular los tributos, han de conceptuarse como “selectivas” y quedar sometidas a la disciplina de los artículos 87 y 88 TCEE.

Recientemente, en el recurso de anulación C-88/03 contra la Decisión 2.003/442 de la Comisión Europea, el Abogado General rechazaba esa proposición y se preguntaba por 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 comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado y recordaba en el punto 43 de sus Conclusiones, “*que hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia*”.

En efecto, si los criterios de la Comisión reflejados en la Comunicación de la Comisión sobre Fiscalidad Directa de 1.998, (C-384), que se refieren en general a las notas y características del concepto de ayuda de Estado, han sido respaldados por el TJCEE, y si en lo que afecta a este último problema aludido de los territorios de Países miembros que gozan de autonomía fiscal, el punto de vista de la Comisión fue aparentemente respaldado en las Conclusiones del Abogado General Saggio a los Asuntos C-400/97 a C-402/97, respecto de normativa del País Vasco de incentivos a la inversión empresarial, cuyas medidas calificó de especificidad regional otorgando naturaleza meramente *formal* al hecho de tales medidas fuesen adoptadas por entes territoriales competentes dotados de autonomía por el derecho interno para promulgarlas, el TJCEE no llegó entonces a pronunciarse por haber

sido desistido el proceso interno en que se le consultó prejudicialmente por este mismo Tribunal de acuerdo con el artículo 234 del Tratado.

Tampoco se ha pronunciado decisivamente sobre ese punto el Tribunal de Primera Instancia -TPI-CE-, en dos Sentencias de 23 de Octubre de 2.002 que afectaron a créditos fiscales del 45 por 100 y a la reducción temporal de la base imponible o llamadas vacaciones fiscales de las Haciendas del País Vasco. La primera, en asuntos acumulados T-269, T-271 y T-272, señala que;

“... las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.

(...) Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal... y el poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la conce-

sión del beneficio fiscal.

Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las Decisiones impugnadas, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.”

En la segunda, dictada en asuntos acumulados T-346 a 348/99, destacaba el Tribunal de Primera Instancia que, “El hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades infraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/1984, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, citada en el apartado 37 supra, apartado 142).”

Frente a esa previa falta de definición jurisprudencial la Sentencia del Tribunal de Justicia, (Gran

Sala) de 6 de Septiembre de 2.006, en el asunto C-88/03, sienta la premisa general de que, “no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate”. -punto 58-.

Y rechazando que dicho análisis sea contrario a jurisprudencia reiterada, como la Comisión sostenía, reitera el Tribunal al que nos dirigimos que no puede deducirse, “que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que solo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro”. -Punto 60-.

Se remite más tarde el Tribunal de Justicia a los criterios establecidos en dicho asunto por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones señalando que, “para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central”. -Punto 67-. Se añade seguidamente que, “es necesario no solo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”. -Punto 68-.

B) Aplicación al caso.

Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a “autonomía total”, identificaba como *autonomía institucional*, *autonomía en materia de procedimiento*, y *autonomía económica*-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la *autonomía de procedimiento*, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpre-

tación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la *intervención directa* del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de *"tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo"*, lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a *posteriori* de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cual es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006.

En lo que respecta, por último, a la *autonomía económica*, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como *"sistema monetario"*, *"bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica"*, *"régimen económico de la Seguridad Social"*, *"obras públicas de interés general"*, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y 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 de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras-.

C) Conclusión.

Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposicio-

nes tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País Vasco, y que, en si mismas, no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la "imposición normal" dentro de su marco de aplicación. La cuestión de interpretación que ha quedado desarrollada en los anteriores fundamentos reside en determinar si el Tribunal interno debe considerar contraria a las disposiciones del Tratado la promulgación de tales normas tributarias sin previa sumisión al trámite del artículo 88.3 TCEE por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro, en el conjunto del cual rigen medidas diferentes, tomando en consideración el nivel de autonomía con que cuenta la entidad infraestatal que promulga esas normas.

Y por todo lo expuesto, esta Sala,

ACUERDA

PRIMERO.- SUSPENDER EL PLAZO PARA DICTAR SENTENCIA EN EL PRESENTE ASUNTO HASTA TANTO SE RESUELVA LA CUESTIÓN QUE SE SUSCITA O DE OTRO MODO QUE DE LA MISMA SIN EFECTO.

SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI ES CONTRARIO A LOS ARTÍCULOS 87.1 Y 88 DEL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA RELATIVOS A LAS AYUDAS DE ESTADO LA PROMULGACIÓN DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA MEDIANTE NORMA FORAL 7/2.005, DE 23 DE JUNIO, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A, 37 y 39 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SIN PROCEDERSE A LA COMUNICACIÓN CON LA DEBIDA ANTELACIÓN DE LAS MISMAS A LA COMISIÓN EUROPEA.

TERCERO.- ELEVAR A DICHO TRIBUNAL TESTIMONIO DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN JUNTAMENTE CON EL DE LOS ANTECEDENTES DEL ASUNTO REFERIDOS A LOS ESCRITOS DE DEMANDA, CONTESTACIÓN, Y ALEGACIONES DE LAS PARTES REFERIDOS A LA REMISIÓN PREJUDICIAL.

Este auto es firme y ante el mismo no cabe recurso alguno.

Así por esta nuestra resolución, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

AUTO DE ACLARACIÓN DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha de 20 de septiembre de este año se ha dictado Auto cuyo segundo dispositivo es del siguiente tenor literal: SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI ES CONTRARIO A LOS ARTÍCULOS 87.1 Y 88 DEL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA RELATIVOS A LAS AYUDAS DE ESTADO LA PROMULGACIÓN DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA MEDIANTE NORMA FORAL 7/2.005, DE 23 DE JUNIO, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A 37 y 39 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SIN PROCEDERSE A LA COMUNICACIÓN CON LA DEBIDA ANTELACIÓN DE LAS MISMAS A LA COMISIÓN EUROPEA.

Dicha resolución se ha hecho pública el día 26 de septiembre de este año.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Apreciando de oficio la Sala que en dicho apartado no se expresa de manera clara el objeto de la cuestión prejudicial que se suscita, dentro del plazo que señala el artículo

267.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en redacción dada por Ley 19/2.003, de 23 de Diciembre, procede a efectuar las siguientes aclaraciones;

Dicho dispositivo quedará redactado del siguiente modo:

SEGUNDO.- PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA "DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: 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 BIZKAIA, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1.A), 37 Y 39 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.

Asimismo, y por mero reflejo en la motivación de la resolución, se añade un último párrafo al Fundamento Jurídico Cuarto C), en los siguientes términos:

“Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de la comunidad europea es la de si el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias expuestas, por establecer tipos impositivos o deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación general del Estado miembro, aplicables en el ámbito de competencia de la Comunidad Autónoma vasca y de sus Territorios Históricos, ofrecen carácter selectivo a efectos de ser conceptuadas como ayudas de Estado del citado precepto, con la consecuencia de la necesaria comunicación previa del artículo 88.3. ”

SEGUNDO.- Habida cuenta de que la resolución sobre las que las anteriores aclaraciones recaen trasciende al presente proceso y ha de

ser trasladada a dicho Tribunal, procede acordar la refundición de las mismas en un nuevo texto único.

y por lo que antecede, la Sala,

ACUERDA

ACLARAR DE OFICIO EL AUTO DE 20 DE SEPTIEMBRE DE ESTE AÑO, EN LOS TÉRMINOS QUE ACABAN DE DETALLARSE, CON NOTIFICACIÓN A LAS PARTES Y REFUNDICIÓN DE LAS RECTIFICACIONES EN EL TEXTO DE DICHA RESOLUCIÓN.

Este autos es firme y ante el mismo no cabe recurso alguno.

Así por esta nuestra resolución, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA
DE LAS
COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

en los Asuntos Prejudiciales Acumulados C-428/06 a C-434/06

[Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco – España]

presentadas, en tiempo y forma, al amparo de lo dispuesto en el artículo 23, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de las Comunidades Europeas, por

JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA,
DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA,
DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA,
CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO

I N D I C E

ANTECEDENTES DE HECHO

1. Precedente jurídico interno a los litigios principales: la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004
2. Los procesos principales: su desarrollo
 - 2.1 Los recursos contenciosos-administrativos
 - 2.2 Adopción de medidas cautelares
 - 2.3 El debate contradictorio previo acerca de la conveniencia del planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 234 CE
3. Los autos de remisión: las “dudas” de Derecho comunitario y la cuestión prejudicial

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Consideraciones previas sobre el concepto de ayuda de Estado *versus* medida general en el Derecho comunitario
2. El criterio de selectividad en el sentido del artículo 87 CE respecto de medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros: *marco de referencia*
3. La sentencia del TJCE (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada: el ejercicio de competencias lo *suficientemente* autónomas por el ente infraestatal
 - 3.1. Apreciación del TJCE

3.2. Alcance y significado de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión: la apreciación, en algunos casos, del criterio de *selectividad* en medidas adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea por razones geográficas

4. El ejercicio de competencias lo *suficientemente* autónomas por los Territorios Históricos del País Vasco al adoptar las medidas fiscales controvertidas: se trata de medidas generales excluidas del ámbito de aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE

4.1 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía institucional*”

4.2 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía de procedimiento*”

4.3 Por lo que se refiere al criterio de “*autonomía financiera*”

5. Con carácter subsidiario, sobre la excepción fundada en la naturaleza y el sistema del régimen tributario general: necesidad de su examen antes de extraer las consecuencias derivadas del artículo 88 CE, apartado 3, última frase

6. El Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado no es necesariamente aplicable a toda medida pública susceptible de ser calificada de ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1

CONCLUSIONES

Mediante el presente escrito se formulan respetuosamente ante este Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, "TJCE") al que tenemos el honor de dirigirnos las siguientes observaciones sobre la cuestión que le ha sido remitida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante, "TSJPV" o "Tribunal *a quo*") mediante sendos autos (en adelante, "autos de remisión") de fechas 20 y 29 de septiembre de 2006.

Estas observaciones se presentan con la finalidad de colaborar en la exposición lo más precisa posible del contexto fáctico y el régimen jurídico en el que se inscribe la cuestión que se plantea al TJCE, así como de fundamentar, con arreglo a Derecho, la respuesta que, en opinión de esta representación, debe darse a la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. PRECEDENTE JURÍDICO INTERNO A LOS LITIGIOS PRINCIPALES: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004.

1. Esta representación considera oportuno destacar, desde un inicio, cómo el TSJPV, en su justificación sobre la necesidad de acudir al TJCE¹⁾, se refiere explícitamente a un concreto precedente, en la jurisprudencia interna, sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado.

2. Se trata de la sentencia de Sala de lo Con-

¹⁾ Vid. *Fundamento Jurídico Primero*, apartado a), de los autos de remisión y, en particular, su párrafo noveno.

tencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español (en adelante, "TS"), de fecha 9 de diciembre de 2004²⁾.

3. Debemos recordar que la sentencia del TS de 9.12.2004 trae su origen de un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del propio TSJPV, de fecha 30 de septiembre de 1999, que rechazaba la pretensión del demandante³⁾ de que determinadas medidas fiscales adoptadas, en 1996, por las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

4. Permítasenos aquí abrir un breve paréntesis para dejar apuntado que alguna de las disposiciones fiscales de 1996 resultan ser materialmente idénticas o similares a las medidas fiscales, posteriormente adoptadas en 2005, a que se refieren los autos de remisión. Cerramos paréntesis.

5. Pues bien, en la sentencia de instancia, el TSJPV no constató ninguna infracción del Derecho comunitario (en particular, de lo dispuesto en la última frase del artículo 88 CE, apartado 3) en los respectivos procesos de aprobación de las medidas fiscales de 1996 impugnadas.

6. El TS, sin embargo, casó la sentencia del

²⁾ Sentencia dictada en el recurso de casación número 7893/99. Publicada, i.e., en Aranzadi RJ 2005/130. Esta sentencia del TS se acompaña además como anejo nº 1 a la demanda principal origen de los presentes asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (demandante: Comunidad Autónoma de La Rioja).

³⁾ La Federación de Empresarios de La Rioja.

TSJPV al considerar que en el proceso de aprobación de determinadas disposiciones fiscales de 1996 se había infringido la obligación de notificación a la Comisión europea a que se refiere el artículo 88 CE, declarando la nulidad de pleno derecho de las mismas⁴⁾:

*“(…), al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para las medidas que **indiciariamente pueden constituir “Ayudas de Estado”.**” (Énfasis y subrayado añadidos).*

7. El TS configura exclusivamente los elementos y razones de juicio (*la ratio decidendi*) en consideraciones *aparentemente* de Derecho comunitario.
8. A este respecto, ha de traerse a colación, como hecho objetivo, que el TS adoptó la sentencia de 9.12.2004 sin recurrir previamente al mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 CE ^{5) 6)}.
9. Ha de añadirse a lo ya expuesto que, poste-

⁴⁾ Vid. Fundamento Jurídico Decimoctavo de la sentencia del TS de 9.12.2004.

⁵⁾ Obviamos aquí, desde una perspectiva de la aplicación uniforme del Derecho comunitario y del cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 10 CE y 292 CE en conexión con el artículo 234 CE, todo comentario sobre la validez como precedente de interpretaciones del Derecho comunitario realizadas por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros sin contar con el auxilio del TJCE, ni con un “precedente” del TJCE en el sentido de la sentencia de 6 de octubre de 1982 (CILFIT y otros, 283/81, Rec., p. 3415).

⁶⁾ Esta circunstancia, junto con otras razones, explica y motiva que, en la actualidad, la sentencia del TS de 9.12.2004 se encuentre recurrida en amparo ante el Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”).

riormente, el TS, en un auto de 4.4.2005⁷⁾, declara de nuevo que el artículo 88 CE resultaría aplicable por los órganos jurisdiccionales internos ante intervenciones públicas que “*indiciariamente pueden constituir*” ayudas de Estado⁸⁾:

“(…) este Tribunal no alberga duda sobre la solución que correspondía dar teniendo en cuenta la propia doctrina de dicho TJCE. La necesidad de notificación o informar a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder o modificar posibles ayudas es una consecuencia directa del régimen establecido en los artículos 87 y 88 TCE que este Tribunal puede apreciar sin necesidad de acudir prejudicialmente al TJCE.”

“(…) [le] incumbía, como órgano jurisdiccional nacional, y por ende, del Derecho europeo, proteger los derechos de las partes frente a un incumplimiento de las autoridades nacionales del régimen de ayudas estatales que exige, en relación con posibles medidas de esta naturaleza, la previa comunicación de su establecimiento o modificación a la Comisión, sin pronunciarse, claro está, sobre la compatibilidad o incompatibilidad de esas

⁷⁾ Vid. anexo nº 1 del escrito de alegaciones sobre la cuestión prejudicial en los procesos principales a que se refieren los presentes asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (anexo que se encuentra incorporado a los presentes asuntos prejudiciales con arreglo a lo resuelto por los autos de remisión -vid. Acuerdo Tercero-). Debemos señalar que esta resolución del TS de 4.4.2005 encuentra su origen en el recurso de nulidad interpuesto contra la citada sentencia de 9.12.2004. Desestimado el recurso de nulidad, actualmente, como se ha expuesto (vid. nota anterior), se halla interpuesto recurso de amparo ante el TC contra las citadas resoluciones del TS de 9.12.2004 y 4.4.2005.

⁸⁾ Vid. Razonamiento Jurídico Sexto del auto del TS de 4.4.2005.

posibles ayuda.” (Énfasis y subrayado añadidos).

10. La interpretación del TS sobre la aplicación del artículo 88 CE a medidas públicas que, mediante juicios indiciarios, *pueden ser* —aunque puede que no lo sean— ayudas de Estado no era más que la continuación del juicio, que también se presenta como indiciario, sobre el concepto de ayuda de Estado a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1 ⁹⁾:

“cabe considerar, inicialmente, incluíbles en el concepto de ayudas de Estado las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las NNFF (...).” (Énfasis y subrayado añadidos).

11. Respecto al concepto de ayuda (o “de indiciaria ayuda”), ha de subrayarse que el TS apreció la “selectividad” (elemento constitutivo de la noción de ayuda de Estado del artículo 87 CE, apartado 1) por el simple motivo de que las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco en el año 1996 sólo se aplicaban a una zona geográfica limitada del Reino de España ¹⁰⁾:

“c) (...) 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 medidas a empresas determinadas o sectores de pro-

ducción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en un región determinada.

(...).

Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto con el régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.” (Subrayado añadido).

12. Apreciación del requisito de “selectividad” que, en su auto de 4.4.2005, antes citado, el TS justifica, de nuevo aparentemente en Derecho comunitario, afirmando ¹¹⁾:

“[existe] una reiterada doctrina del TJCE sobre el mismo [el concepto de ayuda], así como su aplicación al reconocimiento de las ventajas fiscales producidas por entidades territoriales, incluso con respecto a Estados de configuración federal, y a los criterios o parámetros de la especificidad y de la distorsión de la competencia o de la afectación del comercio intracomunitario.” (Subrayado añadido).

13. Para finalizar la exposición sobre el precedente interno a que se refieren los autos de remisión, merece también destacarse el explícito mensaje que el TS envía a su inferior jerárquicamente, el TSJPV, sobre la interpretación del Derecho comunitario llevada a cabo en la sentencia de 9.12.2004: “la doctrina

⁹⁾ Vid. Fundamento Jurídico Decimoséptimo de la sentencia del TS de 9.12.2004.

¹⁰⁾ Vid. Fundamento Jurídico Decimocuarto de la sentencia del TS de 9.12.2004.

¹¹⁾ Vid. Razonamiento Jurídico Quinto del auto del TS de 4.4.2005

de esta sentencia, que sirve de base al fallo, pudiera resultar de aplicación a las posteriores modificaciones de los preceptos cuestionados” **12)**.

2. LOS PROCESOS PRINCIPALES: SU DESARROLLO.

2.1 Los recursos contenciosos-administrativos.

14. Entre los meses de mayo y septiembre de 2005, se interponen varios recursos contenciosos-administrativos (en adelante, “procesos principales”), a instancia de los gobiernos de dos Comunidades Autónomas del Reino de España (límitrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco) y de un sindicato de trabajadores de una de ellas, contra determinadas disposiciones de las Normas Forales relativas al Impuesto de Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco adoptadas entre los meses de mayo y junio del año 2005 **13)**.
15. La Administración del Estado no es, por tanto, demandante en ninguno de los procesos principales.
16. Las partes demandantes pretenden la nulidad de las medidas fiscales impugnadas alegan-

do motivos tanto de Derecho comunitario como de Derecho interno.

17. Por lo que se refiere, en particular, al motivo de nulidad fundado en Derecho comunitario, tal como resulta de la lectura de los respectivos escritos de demanda en los diferentes procesos principales **14)**, los demandantes se limitan a alegar la sentencia del TS de 9.12.2004, antes citada **15)**. A este respecto, en aras a facilitar la labor del Tribunal, pasamos a transcribir parcialmente el Fundamento Jurídico Quinto de los escritos de demanda en los procesos principales correspondientes a los asuntos prejudiciales C-429/06, C-430/06 y C-431/06:

“(…) esta parte entiende que en el procedimiento de elaboración de la Norma Foral cabe advertir la omisión de trámites esenciales, cuya inobservancia debe conducir inexorablemente a la nulidad de pleno derecho de los artículos recurridos.

Efectivamente, en la medida en que el artículo [...] de la Norma Foral [...] /2005 da nueva redacción a determinados preceptos de la Norma Foral [...] /1996 y reproduce aquellos otros que, según el Tri-

12) Vid. Fundamento Jurídico Decimoquinto, párrafo octavo, in fine, de la sentencia del TS de 9.12.2004.

13) Se trata de los recursos-contencioso-administrativos (por orden cronológica) números 857/05, 910/05, 1254/05, 1265/05, 1266/05, 1335/03 y 1444/05. Para un mayor detalle sobre este particular, nos remitimos a lo expuesto en el Antecedente de Hecho Primero de los respectivos autos de remisión del TSJPV. En estos recursos se cuestionan, como se ha expuesto, disposiciones materialmente idénticas o similares a alguna de las medidas fiscales de 1996 a que se refiere la sentencia del TS de 9.12.2004.

14) Estos escritos, a la luz de los autos de remisión (Acuerdo Tercero), también se han remitido al TJCE.

15) Así, por ejemplo, véanse: en el asunto C-428/06 (demandante: Unión General de Trabajadores de la Rioja), el Hecho Primero y el Fundamento Jurídico Noveno de la demanda (en el que se transcribe casi en su totalidad la citada sentencia del TS de 9.12.2004); en los asuntos C-429/06, C-430/06 y C-431/06 (demandante: Comunidad Autónoma de La Rioja), el Hecho Segundo y Fundamentos Jurídicos Segundo y Quinto de los escritos de demanda y el anexo nº 1 (sentencia del TS de 9.12.2004); y en los asuntos C-432/06, C-433/06 y C-434/06 (demandante: Comunidad Autónoma de Castilla y León) el Hecho Séptimo y los Fundamentos Jurídicos Sexto y Séptimo de los escritos de demanda.

*bunal Supremo, incorporan beneficios fiscales susceptibles de ser calificados inicialmente de ayudas de Estado, (véase la sentencia de 9 de diciembre de 2004), dicha Norma [...] está tan necesitada de comunicación a la Comisión europea como lo estaban los preceptos de la Norma Foral [...] /1996 que el Tribunal Supremo declaró nulos de pleno derecho. **A tenor de lo declarado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, dicha comunicación hubo de ser previa a la entrada en vigor de la Norma Foral, conforme a lo establecido en el artículo 88.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE).***

En este proceso es incuestionable que los beneficios fiscales contemplados en los preceptos de la Norma Foral [...] /1996 anulados por el Tribunal Supremo constituyen inicialmente ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 del TCE (...). Tampoco, (...), debe existir dudas de que el texto de los nuevos artículos [...], incorporan medidas que son también susceptibles de ser calificadas indiciariamente de ayudas de Estado conforme al artículo 87.1 del TCE. Consecuentemente, el Tribunal nacional, en este caso esa Sala, puede y debe garantizar que se ha cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión Europea establecida en el artículo 88.3 del TCE (...).

(...).

La calificación de las medidas incorporadas por el artículo [...] de la Norma Foral [...] /2005 (...) **como indiciariamente**

constitutivas de ayudas de Estado, parte ante todo de la imposibilidad de desconocer en este proceso las declaraciones efectuadas por el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004 (...)."(Énfasis y subrayado añadidos).

18. Resulta, por tanto, de los escritos de demanda que las partes demandantes en los procesos principales no han presentado alegaciones que estuvieran aparentemente fundadas en Derecho comunitario con el fin de cuestionar, desde la perspectiva de este Derecho, el nivel de autonomía (institucional, administrativa y financiera) de los Territorios Históricos del País Vasco dentro de la configuración político-constitucional del Reino de España como Estado de las Autonomías, con un sistema de descentralización asimétrica en materia tributaria ¹⁶⁾.
19. En sus respectivos escritos de contestación a la demanda, las partes demandadas se oponen a las pretensiones de los demandantes alegando, respecto de los motivos de las demandas fundados aparentemente en Derecho comunitario, que, en el proceso de adopción de las medidas fiscales impugnadas, se respetó el procedimiento legalmente establecido. En consecuencia, la comunicación a la Comisión (y su previa autorización) a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3, no resulta exigible, dado que no se trata de ayu-

¹⁶⁾ Dejemos aquí ya apuntado que dentro del Reino de España coexisten diversos regímenes fiscales. Por una parte, el propio de las Comunidades Autónomas de régimen foral (esto es, el de la Comunidad Foral de Navarra y el de los Territorios Históricos Forales que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco) y, por otra, el del resto de las Comunidades Autónomas (o régimen común).

das de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

20. En suma, se centra la discusión en los procesos principales en la imperatividad (tesis defendida por las partes demandantes) o no (tesis que sostienen las partes demandadas) de la comunicación a la Comisión, a título de ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, como recoge el Tribunal *a quo* en los propios autos de remisión, *“toman como destinatarios la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País Vasco, y que en sí mismas no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la “imposición normal” dentro de su marco de aplicación”* ¹⁷⁾. (Énfasis y subrayado añadidos).
21. Las partes demandadas solicitan del TSJPV que, antes de aplicar indebidamente Derecho comunitario –supuesto éste que, en opinión de esta representación, es el que concurre en la sentencia del TS de 9.12.2004, antes citada, y constituye, además, el argumento de las alegaciones de los demandantes principales-, o en el caso de tener alguna duda sobre su interpretación, recurra al mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 CE.

2.2. Adopción de medidas cautelares.

22. En opinión del Tribunal *a quo* la sentencia del TS de 9.12.2004 (sobre medidas públi-

¹⁷⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), párrafo primero, de los autos de remisión.

cas “susceptibles de poder constituir ayudas de Estado”) resulta ser *“un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado”* ¹⁸⁾.

23. El TSJPV ha entendido que dicho precedente jurisprudencial interno tiene que aplicarse en el marco de la jurisdicción cautelar.
24. En este sentido, como resulta también de los propios autos de remisión, el TSJPV no duda incluso en afirmar que resultaría de la jurisprudencia comunitaria, por un lado, *“la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptibles de ser calificada de [ayuda]”* y, por otro, *“la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como [ayuda] por no haber sido comunicada [a la Comisión]”* ¹⁹⁾. (Subrayado añadido).
25. Bajo la cobertura de semejante argumentación, el TSJPV, en el marco de los procesos principales ²⁰⁾, ha declarado la suspensión cautelar de determinadas medidas fiscales adoptadas en el año 2005 –las aquí controvertidas, que son medidas de pura técnica fiscal como el tipo impositivo y unas deducciones de la cuota-, al acoger el argumento de los peticionarios en el sentido de que la sentencia del TS de 9.12.2004 (su *ratio decidendi*) les otorga un *fumus boni iuris* digno

¹⁸⁾ Así además se señala explícitamente en el Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

¹⁹⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado a), párrafo cuarto, de los autos de remisión.

²⁰⁾ Salvo en el proceso principal origen del asunto C-428/06, pues la parte demandante no solicitó medidas cautelares.

de protección en Derecho **21)**:

“Como [en la sentencia de 9.12.2004] el TS ha declarado que los artículos anulados constituyen beneficios fiscales susceptibles de ser inicialmente considerados Ayudas de Estado a efectos del artículo 87 TCEE (sic), se deduce en este caso también la vulneración del procedimiento establecido para adoptar las mismas.”

“se advierte la misma infracción que determina el pronunciamiento de la sentencia.” (Subrayado añadido).

26. De esta forma, el TSJPV reconoce explícitamente, “al advertir la misma infracción”, que hace suya “la doctrina que la sentencia del TS de 9.12.2004 expresa” sobre la aplicación del artículo 88 CE, apartado 3 a medidas que inicialmente pueden ser susceptibles de constituir una ayuda de Estado **22)**.

2.3. El debate contradictorio previo acerca de la conveniencia del planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 234 CE.

27. Con carácter previo, esta representación desea dejar constancia de que no existe ninguna disposición procesal en el Derecho interno

que obligue a un órgano jurisdiccional que pretende recurrir al mecanismo de cooperación judicial del artículo 234 CE a dar traslado de su intención a las partes litigantes.

28. Dicho lo cual, hemos de reconocer que, si bien es cierto que se abrió un debate previo entre las partes sobre la conveniencia del planteamiento de una cuestión prejudicial en los procedimientos principales (solicitud de remisión al TJCE que habían solicitado expresamente las partes demandadas), no es menos cierto que no ha existido realmente un debate contradictorio sobre las “dudas” que podían llevar al TSJPV a plantear la cuestión al TJCE.
29. Así, según resulta de las Providencias de 14.6.2006²³⁾, 30.6.2006²⁴⁾ y 11.9.2006²⁵⁾, respectivamente, el Tribunal a quo planteó la posibilidad de remitir prejudicialmente al TJCE la siguiente cuestión interpretativa:

“Si las medidas tributarias contenidas en los artículos (...) de la Norma Foral de Juntas Generales (...) del Impuesto sobre Sociedades, son contrarias al Tratado por causa de ser susceptibles de calificarse como Ayuda del artículo 87.1, y haberse promulgado sin el cumplimiento del deber de comunicación a la Comisión dispuesto por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria.”

21) Citamos, ad exemplum, los autos del TSJPV de 21.10.2005 y de 14.11.2005 dictados en los procesos principales 1265/05 (correspondiente al presente asunto C-434/06) y 1335/05 (correspondiente al presente asunto C-429/06). Resoluciones actualmente recurridas en casación ante el TS.

22) Citamos, ad exemplum, el auto del TSJPV de 30.12.2005 dictado en el proceso principal 1265/05 (correspondiente al presente asunto C-434/06). Resolución actualmente recurrida en casación ante el TS.

23) Vid. Antecedente de Hecho Cuarto de los autos de remisión en los asuntos C-428/06, C-429/06, C-431/06 y C-432/06 y C-433/06.

24) Vid. Antecedente de Hecho Cuarto del auto de remisión en el asunto C-434/06.

25) Vid. Antecedente de Hecho Cuarto del auto de remisión en el asunto C-430/06.

30. Se desprende claramente de lo transcrito que la cuestión que se sometió a consideración de las partes de los procesos principales poco tiene que ver con la finalmente planteada en los presentes asuntos en consideración a determinadas dudas que tendría el TSJPV sobre “el nivel de autonomía” y su eventual relevancia a los efectos de los artículos 87 CE, apartado 1, y 88 CE, apartado 3, última frase (vid. epígrafe 3 de estos Antecedentes, *infra*).
31. Por lo demás, ha de señalarse que las partes demandantes se opusieron a la remisión al TJCE de la cuestión planteada (inicialmente). Realmente, a la luz de los argumentos de oposición esgrimidos, se trata de un rechazo frontal a cualquier reenvío prejudicial al TJCE en los asuntos principales:

“... resulta absolutamente pertinente en este recurso la invocación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, como premisa determinante que debe vincular, la resolución del mismo ...” **26)**

“... en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo no consideró oportuno plantear cuestión prejudicial interpretativa en torno a las medidas tributarias que ahora parecen suscitar dudas, siendo preciso advertir, de nuevo, sobre la necesidad de tomar como punto de partida de este recurso los términos, consideraciones y fundamentos decisorios de

26) Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Comunidad Autónoma de Castilla y León -alegación segunda, párrafo duodécimo -pág. 3-) en los procesos principales correspondientes a los asuntos judiciales C-432/06, C-433/06 y C-434/06.

la sentencia de 9 de diciembre de 2004.” **27)**

“... en este caso, la cuestión ya ha sido resuelta por el Tribunal Supremo.” **28)**

32. Por el contrario, dado que, en nuestra opinión, el hecho, en sí, de que el TSJPV estuviera planteando la posibilidad de someter al TJCE una cuestión interpretativa en los procesos principales implicaba, de entrada, que el Tribunal *a quo* reconocía que las apreciaciones jurídicas de Derecho comunitario realizadas por su superior jerárquico (el TS) en la sentencia de 9.12.2004 podían no ser acertadas, esta representación mostró una posición favorable a la consulta.
33. Ahora bien, en nuestros escritos de alegaciones **29)**, como decimos, favorables a la remisión al TJCE de una consulta en los términos transcritos de las Providencias del TSJPV, no figura (ni pudo figurar) el más mínimo comentario, aclaración, matización ni desarrollo argumental con relación a las dudas que expresa ahora el TSJPV en su cuestión sobre la trascendencia del nivel de autonomía de los Territorios Históricos del País Vasco desde la perspectiva del Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado.

27) Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Comunidad Autónoma de La Rioja -alegación primera, párrafo primero -pág. 1-) en los procesos principales correspondientes a los asuntos judiciales C-429/06, C-430/06 y C-431/06.

28) Vid. escrito de alegaciones de la parte demandante (Unión General de Trabajadores de La Rioja -alegación segunda, párrafo primero -pág. 2-) en el proceso principal correspondiente al asunto judicial C-428/06.

29) Vid. Antecedente de Hecho Quinto y Acuerdo Tercero de los autos de remisión.

3. LOS AUTOS DE REMISIÓN: LAS “DUDAS” DE DERECHO COMUNITARIO Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL.

34. El Tribunal *a quo* justifica la necesidad de promover la cuestión prejudicial ³⁰⁾, a la luz de “recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado –y en especial la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el Asunto C-88/03- que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios internos relacionados con él si se atiende a los precedentes internos pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos contradictorios según que dicha remisión se produzca o no” ³¹⁾. (Subrayado añadido).

³⁰⁾ Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

³¹⁾ La expresión “actual interpretación” debe ponerse en conexión con la siguiente de “precedentes internos”. Y, como se ha expuesto, los “precedentes” no son otros que la sentencia del TS de 9.12.2004 (vid. epígrafe 1 de los Antecedentes de Hecho, supra), que interpreta y aplica Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado (artículos 87 CE, apartado 1, y 88 CE, apartado 3, última frase) en un sentido (apreciación del requisito de “selectividad” por el simple hecho de que una medida pública se aplique en una zona geográfica limitada de un Estado miembro) que le lleva a declarar la nulidad, entre otras, de disposiciones fiscales de carácter general adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco, sin acudir al mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 CE, pese a manifiestamente no existir jurisprudencia del TJCE que diera cobertura a una semejante interpretación del Derecho comunitario (en este sentido, véase lo señalado por el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones, presentadas el 20 de octubre de 2005, en el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, puntos 42 y 43, primera frase: “hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido [a la cuestión de cuando la modificación de unas disposiciones generales, adoptadas por la Administración central de un Estado miembro, para una determinada región geográfica del mismo se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado] en su jurisprudencia”).

35. Según el Tribunal *a quo* sería necesario que (la viabilidad de) la potestad normativa reconocida por el ordenamiento jurídico a los Territorios Históricos Forales del País Vasco “frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad” ³²⁾.
36. El TSJPV se plantea dudas sobre si los límites consustanciales a la autonomía tributaria y financiera de los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco, conllevan, desde la perspectiva del Derecho comunitario, la calificación de las medidas fiscales controvertidas como selectivas en el sentido de la noción de ayuda de Estado ³³⁾.
37. A este respecto, el TSJPV entiende conveniente acudir al TJCE por la necesidad de despejar, en concreto, dos dudas.
38. La primera duda, referida a la “autonomía de procedimiento”, se plantea como sigue ³⁴⁾:

“cuál es la trascendencia de [los límites genéricos en orden a la armonización fis-

³²⁾ Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo décimo, de los autos de remisión. El TSJPV afirma incluso que “[d]el sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de los poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro”. Ha de añadirse que, de llegarse a resolver la cuestión planteada en los procesos principales en sentido favorable a la pretensión de los demandantes, sus consecuencias serían de enorme magnitud política, por afectar a la propia estructura constitucional asimétrica en el ámbito tributario y fiscal del Reino de España, afectándose, de entrada, no sólo a los derechos históricos de los Territorios Históricos del País Vasco, sino también a los de la Comunidad Foral de Navarra (vid. nota 16 supra).

³³⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), de los autos de remisión. En particular, al TSJPV se le plantean reflexiones a la luz de los límites (o la interpretación de los mismos) respecto a la “autonomía de procedimiento” y a la “autonomía financiera” del País Vasco.

³⁴⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, in fine de los autos de remisión.

cal con el Estado que figuran en los artículos 2 y 3 del Concierto Económico] en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por [la] sentencia de 6 de septiembre de 2006." (Subrayado añadido).

39. La segunda duda del TSJPV, en línea con la anterior -es decir, cuál sería su trascendencia en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por la sentencia del TJCE (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (asunto C-88/03, pendiente de publicación en la Recopilación)-, se expresa con relación a la "autonomía económica" en los siguientes términos **35)**:

"La única duda (...) deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la competencia exclusiva en materia de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de una exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema

35) Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo tercero de los autos de remisión.

autonómico español (...)." (Subrayado añadido).

40. En síntesis, el Tribunal a quo se interroga sobre si, "tomando en consideración el nivel de autonomía" con que cuentan los Territorios Históricos del País Vasco al promulgar las disposiciones fiscales impugnadas en los procesos principales, debe apreciar el elemento de selectividad constitutivo de la noción de ayuda a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1, y, en consecuencia, debe considerar "contrarias a las disposiciones del Tratado" (artículo 88 CE, apartado 3) las disposiciones fiscales objeto de impugnación en los procesos principales "por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro" **36)**.

41. En estas circunstancias, mediante sendos autos de fechas 20 y 29 de septiembre de 2006 **37)**, el TSJPV decide suspender los procedimientos principales y plantear al TJCE, de conformidad con el artículo 234 CE, la siguiente cuestión prejudicial interpretativa:

"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 **38)**, dando nueva redacción a los artículos

36) Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado c), párrafo primero de los autos de remisión.

37) El auto del TSJPV de 29.9.2006 se refiere al asunto C-430/06. Al resto de asuntos prejudiciales corresponden los autos del TSJPV de 20.9.2006.

38) Álava para los asuntos C-430/06 y 433/06; Bizkaia para los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06, y Gipuzkoa para los asuntos C-431/06 y C-432/06.

29.1.A, 37 y 39 ³⁹⁾) de la normativa del Impuesto de 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.” (Énfasis y subrayado añadidos).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO VERSUS MEDIDA GENERAL EN EL DERECHO COMUNITARIO.

42. A modo de principio, procede comenzar recordando que resulta de una reiterada jurisprudencia comunitaria que una medida adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro (al igual que si hubiera sido adoptada por la Administración Central de ese Estado) puede constituir una “ayuda de Estado” (con arreglo al Derecho comunitario) si se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 87 CE, apartado 1 (citamos, en este sentido, la sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

³⁹⁾ La referencia al artículo 39 sólo consta en los autos del TSJPV de 20.9.2006 en los asuntos C-428/06 y C-429/06, asuntos (junto también al C-434/06) relativos al Territorio Histórico de Bizkaia.

43. Así pues, se desprende del Tratado y de la jurisprudencia del Tribunal (que emplea términos y expresiones tales como “pueden” y “si se cumplen”, respectivamente), que una entidad infraestatal (al igual que las Administraciones Centrales), en el marco de la estructura constitucional de un Estado miembro de la Unión Europea, puede adoptar medidas que no constituyen ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1; es decir, puede adoptar, lo que se denomina en ocasiones ⁴⁰⁾, medidas generales (y, por definición, susceptibles de escapar del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1).

44. Este razonamiento es plenamente aplicable a cualquier medida pública de que se trate con independencia de su naturaleza.

45. Así, no se someterá al régimen establecido en los artículos 87 CE y 88 CE, *ad exemplum*, una ampliación de capital social en una empresa pública si ese aumento responde al principio del inversor privado en una economía de mercado (citamos, por todas, las sentencias del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84, Rec. p. 2263, apartado 14, de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, Rec. p. I-1433, apartados 21 y 22, e Italia/Comisión, C-305/89, Rec. p. I-1603, apartados 19 a 21, y de 3 de julio de 2003, Chronopost y otros/Ufex y otros, C-83/01 P, C-93/01 P y C-94/01 P, Rec. p. I-6993). Ello, además, es coherente con lo dispuesto en el artículo 295 CE que impide prejuzgar el régimen de la propiedad en los Estados

⁴⁰⁾ Habitualmente cuando se está en presencia de medidas fiscales.

miembros, pues de lo contrario se estaría discriminando a las empresas públicas (por razón de la condición pública de su socio o accionista) respecto de las privadas. Esta jurisprudencia consolidada comunitaria no varía porque el titular de la empresa fuera, en lugar de la Administración Central, una entidad infraestatal.

46. De igual modo, respecto al comportamiento de cualquier Administración pública (Central o descentralizada), en su condición de acreedor de una empresa, resultará que, en el marco de un procedimiento de insolvencia de su deudor con arreglo a la legislación interna, no se estará en presencia de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, si la actuación de ese acreedor público admitiendo una quita o una reducción de su crédito responde al principio del acreedor privado en una economía de mercado (esto es, recuperar el máximo posible de su crédito) (citamos, en este sentido, la sentencia del TJCE de 12 de octubre de 2000, España/Comisión, C-480/98, Rec. p. I-8717, apartado 18).
47. No pudiendo merecer peor trato que esas ampliaciones de capital público o esas condonaciones de deuda pública, ha de subrayarse que medidas de naturaleza fiscal adoptadas por entidades infraestatales de un Estado miembro con atribuciones para ello (al igual que si hubieran sido adoptadas por la Administración Central), pueden ser, en principio ⁴¹⁾, calificadas de

medidas generales y, por tanto, no estar sujetas al régimen de los artículos 87 CE y 88 CE.

48. Se infiere de lo expuesto con claridad que, en la hipótesis de que una medida pública cumpliera los requisitos de ventaja y distorsión de la competencia en los intercambios intracomunitarios, ni el Tratado, ni la jurisprudencia que lo interpreta permiten calificar esa medida como ayuda, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo -añadido a los citados requisitos- de que hubiera sido adoptada por entes infraestatales de los Estados miembros (así además el TJCE lo ha corroborado recientemente en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, apartados 57 y 60).
49. De este modo, de tratarse de medidas generales, las distorsiones de competencia que, en su caso, producirían sólo podrían ser reducidas o eliminadas, con arreglo al Derecho comunitario, a través de la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros (artículos 94 CE, 96 CE y 97 CE), y nunca a través de las normas sobre ayudas de Estado (nos remitimos, a este respecto, al comentario del Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 en el asunto C-88/03, antes citado, puntos 46 y 58).
50. La interpretación del Derecho comunitario, y, en concreto, del concepto de ayuda de Estado, que realizó el TS en su sentencia de 9.12.2004, confirmada en su auto de 4.4.2005 (vid. en particular los puntos 11 y 12 *supra*), resulta, pues, del todo infundada.

⁴¹⁾ Sobre este particular, nos remitimos a nuestros comentarios (vid. epígrafe 3.2 *infra*) acerca de lo declarado por el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.

2. EL CRITERIO DE SELECTIVIDAD EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 87 CE RESPECTO DE MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR ENTES INFRAESTATALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: MARCO DE REFERENCIA.

51. Entre los requisitos constitutivos del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, se encuentra el de "selectividad".
52. A este respecto, según resulta de una reiterada jurisprudencia comunitaria, procede apreciar la existencia de "selectividad" de una medida pública cuando, analizada en cada caso concreto, favorezca a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (citamos, en este sentido, las sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).
53. Se desprende de la jurisprudencia citada que, en la apreciación de la selectividad de una medida pública, reviste, pues, una importancia capital "el marco de referencia"; esto es, el marco fáctico y jurídico en el cual se tiene que realizar la comparación a los efectos de apreciar si la medida analizada favorece a determinadas empresas o producciones.
54. Por lo que se refiere a medidas de naturaleza tributaria o fiscal, el marco de referencia será, en principio, el sistema fiscal concreto en el que se inserta la medida que será objeto de examen. En efecto, "la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal"" (sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 56). (Subrayado añadido).
55. A mayor abundamiento, hay que destacar que ese marco de referencia (el concreto sistema tributario de que se trate) resulta siempre ser el parámetro a tomar en consideración para examinar la existencia de eventuales diferencias en su seno.
56. De este modo, una medida fiscal que introduce una diferencia objetiva entre contribuyentes en un concreto régimen tributario (así pues, se trata de una medida selectiva) podrá encontrar su justificación por la naturaleza o estructura del régimen tributario de que se trate, lo que conllevará, en tal caso, su exclusión del ámbito de aplicación del régimen comunitario de las ayudas de Estado. A tal fin, por tanto, será objeto de análisis ese (y no otro) régimen tributario.
57. Sobre este particular, esta representación considera ilustrativo traer a colación el hecho de que determinadas medidas fiscales adoptadas por alguno de los entes infraestatales aquí representados han sido objeto de examen y pronunciamiento por los tribunales comunitarios.
58. Se trata de asuntos en los que, tras determinar la selectividad de las medidas enjuiciadas, se examina precisamente el régimen fiscal *normal*; esto es, el régimen tributario a tomar en consideración para evaluar si una concreta medida encontraría justificación por

la naturaleza y el sistema tributario en el que se inserta, pues, en tal caso, esa medida no quedaría sometida al régimen comunitario de las ayudas de Estado.

59. De entrada, estos asuntos testimonian el reconocimiento por tribunales comunitarios de la posibilidad (la facultad) de que gozan entes infraestatales de los Estados miembros para adoptar medidas generales excluidas del ámbito de aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE (vid. epígrafe 3.2 *infra* sobre la aportación –no sin relevancia en el seno de la Unión Europea– que, en nuestra opinión, constituye a este respecto la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada).
60. Siguiendo un orden cronológico de resoluciones judiciales comunitarias, hay que comenzar por referirse a la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (en adelante, “TPI”) de 6 de marzo de 2003, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385).
61. En estos asuntos T-92/00 y T-103/00 (en los que se trataba de ventajas fiscales que favorecerían únicamente a empresas que dispusieran de considerables recursos económicos), el TPI, en su razonamiento crítico frente al objetivo que se decía perseguido por las autoridades infraestatales concedentes de las medidas de ayudas controvertidas en esos asuntos, reconoce a tales autoridades infraestatales la posibilidad de adoptar medidas generales. Así, declara ⁴²⁾:

⁴²⁾ Sentencia de 6 de marzo de 2003, antes citada, apartado 62.

“62. ... Aún suponiendo que se persiga tal objetivo –lo que no está probado-, también podría haberse alcanzado con medidas fiscales de carácter general. Por ello, no puede considerarse que las medidas fiscales específicas controvertidas estén justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.” (Subrayado añadido).

62. El reconocimiento de la atribución normativa para adoptar medidas generales por los Territorios Históricos del País Vasco se aprecia, aún más claramente si cabe, en la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275, apartado 146). El TPI declara:

“146. ... Por tanto, las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión impugnada cuestiona la competencia normativa del Territorio de Álava para adoptar medidas fiscales de carácter general.” (Énfasis y subrayado añadidos).

63. A la hora de tomar en consideración el marco de referencia pertinente para apreciar si existe o no una justificación a las medidas fiscales controvertidas, el TPI se referirá en todo momento al sistema fiscal del Territorio Histórico del País Vasco. Así, el TPI en la sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00 antes citada, apartado 64), declara:

“64. Esta alegación en modo alguno puede demostrar, sin embargo, que unas medidas fiscales que otorgan ventajas específicas a determinadas empresas estén

justificadas por la lógica interna del sistema fiscal del Territorio Histórico de Álava." (Énfasis y subrayado añadidos).

64. En el mismo sentido, cabe citar la sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275, apartado 158):

"158. Incluso admitiendo que, en su conjunto, la presión fiscal del País Vasco sea superior a la del resto de España, no es menos cierto que la Norma Foral 22/1994, reserva la ventaja fiscal de que se trata a determinadas empresas sujetas al régimen fiscal vasco." (Énfasis y subrayado añadidos).

65. De igual modo, cabe mencionar la sentencia del TPI de 23 de octubre de 2003, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión (T-269/99, T-271/99 y T-272/99, Rec. p. II-4217, apartado 61). En esta sentencia, el TPI declara:

"61. Para determinar si puede aplicarse en el caso de autos esta justificación, debe examinarse si la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del crédito fiscal está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco." (Énfasis y subrayado añadidos).

66. O también la sentencia del TPI de 23 de octubre de 2003, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99, Rec. p. II-4259, apartado 60), en la que se declara:

"60. ..., ningún argumento invocado por

las partes demandantes demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del beneficio fiscal de que se trata esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco." (Énfasis y subrayado añadidos).

67. En suma, el marco de referencia pertinente a tomar en consideración en todos los asuntos citados es el sistema fiscal del Territorio Histórico Foral del País Vasco (de lo contrario no se hubiera pronunciado en ese sentido el TPI), y no el sistema vigente en el territorio del resto del Estado español ⁴³⁾.

68. Se infiere claramente, por tanto, de estas sentencias del TPI de 6 de marzo de 2003 y 23 de octubre de 2003, antes citadas, que el *marco de referencia* en el cual se tenía que realizar la comparación para apreciar si, en primer lugar, las medidas controvertidas en esos concretos casos favorecían a determinadas empresas o producciones, o, en segundo lugar, si incluso en el supuesto de favorecer, encontrarían justificación por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal de que se trata, no siempre tiene por qué coincidir con el conjunto del territorio de un determinado Estado miembro (como, posteriormente, así expresamente lo señala el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, antes citada, apartados 56 y 57).

69. Así definido el marco de referencia pertinente para apreciar la selectividad de una medida de naturaleza tributaria adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro,

⁴³⁾ Vid. nota 16 supra, sobre los regímenes fiscales que coexisten en el Estado español.

¿cuándo una medida de naturaleza tributaria adoptada por un ente infraestatal de un Estado miembro constituye una medida general, esto es, *no cumple todos los requisitos establecidos por el artículo 87 CE, apartado 1?*

70. La respuesta a esta pregunta, con total claridad, la ofrece el TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, que pasamos a analizar.

3. LA SENTENCIA DEL TJCE (GRAN SALA) DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006, PORTUGAL/ COMISIÓN, ANTES CITADA: EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS LO SUFICIENTEMENTE AUTÓNOMAS POR EL ENTE INFRAESTATAL.

3.1. Apreciación del TJCE.

71. El TJCE, consciente plenamente de la trascendencia del asunto C-88/03 ⁴⁴⁾, destaca que, para apreciar si es selectiva una medida por la que una entidad infraestatal fija para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido, ha de examinarse si esa medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central ⁴⁵⁾.

⁴⁴⁾ Ya el Abogado General Sr. Geelhoed reconocía en sus conclusiones presentadas el 20.10.2005 en este asunto que la decisión de la Comisión sobre el régimen fiscal de Azores planteaba cuestiones "más allá del presente caso" (vid. punto 42, primer párrafo). En efecto, se estaba dilucidando cuestiones que podían afectar a la propia estructura constitucional (asimétrica, por ejemplo, en materia tributaria) de determinados Estados miembros (de ahí la intervención, en particular, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de España, en apoyo de la República de Portugal, rechazando rotundamente el criterio de selectividad, por razón geográfica, utilizado por la Comisión).

⁴⁵⁾ Vid. apartados 62 y 65 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

72. De igual modo, debe comprobarse si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que dicha entidad tenga competencia. ⁴⁶⁾.

73. Por tanto, el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia ⁴⁷⁾.

74. En este contexto, el TJCE, haciendo suya la opinión del Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, declara que ⁴⁸⁾ para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en el ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario que:

- sea obra de una autoridad que desde el punto de vista constitucional cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central (criterio primero);
- además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (criterio segundo);

⁴⁶⁾ Vid. apartado 62 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁴⁷⁾ Vid. apartado 66 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁴⁸⁾ Vid. apartado 67 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

- por último, las consecuencias financieras de la aplicación del tipo impositivo reducido a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central (criterio tercero).
75. En síntesis, según el TJCE, “para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y financiera en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida” ⁴⁹⁾.
76. Al examinar en concreto el asunto C-88/03, el TJCE llega a la conclusión de que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno Regional de las Azores –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal regional ejerciendo la facultad de reducir los tipos de impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de la misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisolubles y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias gestionadas por el Gobierno central ⁵⁰⁾.
77. Por tal motivo, el TJCE declara que las medidas controvertidas en este asunto deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que no se presentan como medidas generales, sino selectivas ⁵¹⁾.
78. Para finalizar este examen del asunto C-88/03, debemos apuntar que el TJCE, tras rechazar, como se ha expuesto, que se tratara de medidas generales, procedió a examinar si el régimen en cuestión podía quedar justificado por la naturaleza o estructura general del sistema fiscal portugués, circunstancia que señala corresponde demostrar al Estado miembro afectado ⁵²⁾.
- 3.2. Alcance y significado de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión: la apreciación, en algunos casos, del criterio de selectividad en medidas adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea por razones geográficas.
79. En primer lugar, entendemos necesario subrayar que la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, no supone ninguna variación, en su acepción de giro, en su jurisprudencia.
80. No se está en presencia de una corrección de una jurisprudencia anterior: el propio TJCE en su sentencia declara que el Tratado y la jurisprudencia reiterada “en la materia”

⁴⁹⁾ Vid. apartado 68 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁵⁰⁾ Vid. apartados 75 y 76 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁵¹⁾ Vid. apartado 78 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁵²⁾ Vid. apartados 53 y 80 a 83 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

no permiten deducir que medidas adoptadas por entes infraestatales de un Estado miembro son selectivas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que –obviamente, por definición– sólo se aplican en una zona geográfica limitada de un Estado miembro de la Unión Europea ⁵³⁾.

81. En segundo lugar, con pleno respeto del principio de autonomía institucional de los Estados miembros a organizarse política y estructuralmente como así lo deseen sus respectivos ciudadanos en cada momento de su historia, la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, viene a introducir un matiz –obviamente no sin importancia, al menos para la República Portuguesa–, en el análisis de las medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros de la Unión Europea respecto al conjunto de sus contribuyentes.

82. Así, según se desprende de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, las medidas tributarias generales (a nivel interno) adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros sólo tendrán la consideración de medidas fiscales generales (a nivel comunitario, y, por tanto, no sujetas a los artículos 87 CE y 88 CE) cuando sean adoptadas por entidades infraestatales de los Estados miembros dotadas de “suficiente” autonomía.

83. De este modo, el significado y alcance de la expresión “medida general” a nivel comunitario

no coincidirá necesariamente con el que se le pueda dar a nivel interno en cada Estado miembro.

84. Hemos de reiterar, por tanto, que, desde una perspectiva de doctrina jurisprudencial comunitaria, carece de todo fundamento el análisis “comunitario” que realizó el TS en su sentencia de 9.12.2004 (y auto de 4.4.2005), con su ciertamente sorprendente “apelación” a “una doctrina reiterada del TJCE”, para apreciar el cumplimiento del requisito de selectividad, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por meras razones geográficas al enjuiciar determinadas medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco. Análisis del Tratado que, como reconoce el órgano jurisdiccional de remisión, no le permite “formarse un juicio certero sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario” ⁵⁴⁾.

4. EL EJERCICIO DE COMPETENCIAS LO SUFICIENTEMENTE AUTÓNOMAS POR LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO AL ADOPTAR LAS MEDIDAS FISCALES CONTROVERTIDAS: SE TRATA DE MEDIDAS GENERALES EXCLUIDAS DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 87 CE Y 88 CE.

85. Con carácter previo, ha de señalarse, a modo de principio, que el reparto territorial del poder político (de competencias) dentro de cada Estado miembro resulta intangible para las instituciones comunitarias (véase, en este sentido, la sentencia del TJCE, de 12 de

⁵³⁾ Vid. apartados 58 a 60 de la sentencia de 6.9.2006 en el asunto C-88/03, antes citada.

⁵⁴⁾ Vid. Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión.

junio de 1990, Alemania/Comision, Rec. p. I-2321, apartado 13).

86. Pues bien, respecto al Reino de España como Estado miembro de la Unión Europea y su configuración como Estado de las Autonomías **55)**, hemos de recordar que constituye doctrina del Tribunal Constitucional (citamos, en este sentido, la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ Décimo) que:

“(...) la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales...”

55) Vid., en concreto, el artículo 137 de la Constitución española de 6 de diciembre de 1978: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”. El País Vasco se constituye en Comunidad Autónoma dentro del Reino de España, la cual se rige por el Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica de las Cortes Generales españolas 3/1979, de 18 de diciembre.

87. Por lo demás, en lo que atañe particularmente a las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Territorios Históricos que la conforman, éstas vienen reguladas históricamente por el sistema de Concierto Económico **56) 57)**.

88. El sistema de Concierto Económico constituye parte del contenido mínimo de la foralidad, de los derechos históricos de los Territorios Históricos del País Vasco, que la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española ampara y respeta, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad (véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, FJ Noveno, y, entre otras, las sentencias del TS de 28 de octubre de 1995, FJ Sexto; de 7 de abril de

56) A modo de breve apunte histórico cabe señalar que, en el ámbito económico, el sistema foral permitía configurar los Territorios Históricos Vascos como unidades económicas ampliamente independientes del resto del Estado. Así, por ejemplo, hasta el año 1841 (salvedad hecha del período entre 1717 y 1723) las fronteras aduaneras de España se situaban en el interior de los Territorios Históricos Vascos lo que conllevó que las mercancías provenientes del exterior llegaban francas de impuestos a los mismos. De hecho, la autonomía fiscal de la que gozaban permitía a los Territorios Históricos Vascos utilizar los impuestos que consideraran oportunos para financiar sus necesidades de gasto. Ha de añadirse que los fueros y derechos de los Territorios Históricos Vascos, respetados a lo largo de siglos, evolucionaron hasta llegar a la figura del Concierto Económico que nace en 1878 (fecha del Primer Concierto) con la vocación de regular las aportaciones que (por Ley de 1876) los Territorios Vascos quedaban obligados a contribuir a los presupuestos del Estado (esta aportación al Estado es el precedente del actual “Cupo” a que se refiere el artículo 49 del vigente Concierto Económico. Vid. nota 59 infra).

57) El primer Concierto postconstitucional, con una duración de veinte años, fue promulgado mediante Ley 12/1981 de las Cortes Generales, de 13 de mayo. El vigente Concierto Económico, ya con duración indefinida, resultó aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Boletín Oficial del Estado –BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Corrección de errores, BOE, núm. 143, de 15 de junio de 2002).

1997, FJ Sexto, y de 3 de mayo de 2001, FJ Undécimo).

89. El artículo 1.1 del Concierto Económico contiene la declaración de la competencia de los Territorios Históricos Vascos para *mantener, establecer y regular*, dentro de su territorio, su *régimen tributario*. Junto a estas competencias normativas, se atribuyen a órganos de los Territorios Históricos Vascos (las Diputaciones Forales) la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos. Únicamente quedan fuera del régimen tributario propio de los Territorios Históricos Forales de la Comunidad Autónoma País Vasco, las competencias normativas, gestoras y recaudatorias en los derechos a la importación y en el hecho imponible a las importaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, competencias que quedan reservadas en exclusiva al Estado (artículo 5 del Concierto Económico).

90. ¿Cuál es el significado de la potestad normativa tributaria de los Territorios Históricos Vascos? Para su respuesta nos remitimos a la jurisprudencia reiterada del TS (citamos por todas, la sentencia de 19 julio 1991, Recurso núm. 1148/1989, Aranzadi RJ 1991/6227), que declara:

“TERCERO.- (...) el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva

del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma». Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense -mejor en un mero copista, decimos nosotros- con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).” (Énfasis y subrayado añadidos).

91. Con relación a las competencias normativas tributarias de las Instituciones de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cabe subrayar además que, como tiene reconocido el propio Tribunal a quo, el fundamento de tal potestad no se encuentra en relaciones de delegación legislativa por el Estado, sino en el principio o autonomía de ordenamientos (derivado de su carácter de “pacto” del Concierto Económico), por lo que las Norma Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no están sometidas jerárquicamente a las leyes tributarias del Estado (véanse, en este sentido, por todas, las sentencias del TSJPV de 10 de marzo de

1993, FJ Segundo; de 25 de enero de 1996, FJ Tercero; de 20 de marzo de 1996, FJ Tercero, y de 10 de abril de 2003, FJ Cuarto).

92. Las relaciones financieras Estado-País Vasco vienen reguladas básicamente a través del Cupo, figura fundamental en el modelo de Concierto Económico, que adecúa entre sí los modelos de descentralización de los ingresos públicos y de los gastos públicos en el ámbito territorial del País Vasco, a la vez que garantiza la plena interrelación entre éste y la Administración del Estado, en la medida en que es el instrumento a través del cual los ciudadanos del País Vasco contribuyen a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma ⁵⁸⁾, y lo hacen además en función de su capacidad de contribución ⁵⁹⁾. El Cupo es una variable exógena del modelo de Concierto que se calcula en función de los Presupuestos Generales del Estado ⁶⁰⁾.

⁵⁸⁾ Con arreglo al Concierto Económico (artículo 52.Tres b.) también se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma y, por tanto, objeto de contribución por esta Comunidad, las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial (véase la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial -BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001- que deroga la Ley 29/1990, de 26 de diciembre). Así pues, el País Vasco contribuye al citado fondo del Estado, el cual tiene, actualmente, como objetivo la financiación de gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza en el territorio beneficiario (vid. artículo 2.2 de la Ley 22/2001, antes citada). El principio de solidaridad se relaciona con el Fondo de Compensación Interterritorial (vid., por todas, la sentencia del TS de 28 de octubre de 1995, antes citada, FJ Noveno).

⁵⁹⁾ Se trata por tanto de un sistema que no sólo respeta el principio constitucional de solidaridad, sino que es plenamente solidario en su propia estructura (vid. nota anterior). Añadir que el Tribunal a quo ninguna "duda" plantea a este respecto.

⁶⁰⁾ Vid. artículo 52.Dos del Concierto Económico.

93. Ha de añadirse a lo expuesto que el sistema tributario foral de los Territorios Históricos del País Vasco es un modelo de financiación que se apoya en dos pilares básicos. Por un lado, la autonomía fiscal y la responsabilidad y, por otro, el principio de riesgo unilateral (sobre estas nociones, nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 4.3 *infra* sobre el "criterio de autonomía financiera").

94. Sentado lo anterior, procede en este momento pasar a exponer la subsunción de las medidas fiscales controvertidas en los criterios de autonomía a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada, para apreciar si medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales de los Estados miembros, y aplicables al conjunto de los contribuyentes bajo su jurisdicción tributaria, carecen, ya de entrada, del elemento de selectividad, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

4.1. Por lo que se refiere al criterio de "autonomía institucional".

95. Esta representación desea indicar que, como resulta de los escritos de demanda en los procesos principales, las partes demandantes no cuestionan en absoluto la "autonomía institucional" de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.
96. La Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos cuentan con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Tal cuestión es, por tanto, absolutamente pacífica.
97. A mayor abundamiento, el propio Tribunal

a quo, respecto al criterio de “autonomía institucional” a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, antes citada, en los procesos principales, no plantea ninguna duda sobre su efectivo cumplimiento ⁶¹⁾:

“(…) el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.”

4.2 Por lo que se refiere al criterio de “autonomía de procedimiento”.

98. De entrada, esta representación desea poner de relieve igualmente que, como puede constatar, las partes demandantes no han cuestionado en absoluto, en los procesos principales, la “autonomía de procedimiento” de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.

99. El propio Tribunal a quo reconoce explícitamente que la decisión de adoptar las medidas fiscales controvertidas no ha estado sujeta a la intervención directa del Gobierno central –y añadimos nosotros, ni ninguna otra medida fiscal adoptada (incluido las disposiciones fiscales que fueron calificadas de ayudas de Estado en los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 ; T-269/99,

T-271/99 y T-272/99 ; T-346/99, T-347/99 y T-348/99, y T-92/00 y T-103/00, antes citados)-.

100. Como se ha expuesto (vid. punto 38 supra), al Tribunal a quo se le plantearía cierta duda de interpretación acerca del “alcance” de este criterio de autonomía de procedimiento. Sobre este particular, el Tribunal a quo menciona una “eventual” “obligación de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo” ⁶²⁾ al constatar que, entre los principios generales del sistema tributario foral vasco (artículo 2 del Concierto Económico), se establece, en concreto, el de “atención a la estructura general impositiva del Estado”, lo que se traduciría (con arreglo al artículo 3 del Concierto Económico) en una obligación de “mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”.

101. Pues bien, ¿qué significa la expresión “atender a la estructura general impositiva del Estado”? ¿Y la de “mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”?

102. La respuesta a estos interrogantes (y a otros que pudieran plantearse a su alrededor), en nuestra opinión, y salvo superior criterio de este Tribunal, pertenece exclusivamente al ámbito competencial del Estado miembro afectado (el Reino de España) y, en consecuencia, resultaría del todo irrelevante desde una perspectiva del Derecho comunitario.

103. Sin perjuicio de lo anterior, procede señalar

⁶¹⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo primero, de los autos de remisión.

⁶²⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, de los autos de remisión.

que, según reiterada jurisprudencia interna, la expresión “estructura general impositiva del Estado” no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material sustantiva de cada tributo en particular, pues ello sería un plantamiento que llevaría inexorablemente a la negación de una verdadera autonomía reguladora (véanse, entre otras, las sentencias del TSJPV de 12 de febrero de 1998, FJ Sexto; de 20 de mayo de 1999, FJ Segundo, y de 7 de octubre de 1999, FJ Tercero).

104. De este modo, el establecimiento de una exención tributaria o de una deducción no hace entrar en conflicto la regulación del tributo con la estructura general impositiva del territorio común (véanse, entre otras, las sentencias del TSJPV de 10 de marzo de 1993, FJ Segundo; de 25 de enero de 1996, FJ Tercero; de 20 de marzo de 1996, FJ Tercero; de 12 de febrero de 1998, FJ Sexto; de 25 de mayo de 1998, FJ Quinto; de 26 de septiembre de 2002, FJ Cuarto; de 10 de abril de 2003, FJ Cuarto, y la de 15 de diciembre de 2003, FJ Cuarto).
105. En cuanto al auténtico significado de la expresión “mantener la presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, hemos de remitirnos, como se ha expuesto más arriba (vid. punto 90 *supra*), a la sentencia del TS de 19 de julio de 1991, antes citada, cuya doctrina al respecto es muy clara:

“... no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado...”

“(...) la norma del Concierto se refiere a «presión fiscal efectiva» y «global», lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios -y no se dan- solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada.” (Énfasis y subrayado añadidos).

106. En el mismo sentido cabe citar: las sentencias del TS de 13 de octubre de 1998 (FJ Quinto); de 22 de octubre de 1998 (FJ Segundo), de 30 de octubre de 1999 (FJ Tercero); de 14 de diciembre de 1999 (FJ Segundo); de 22 de enero de 2000 (FJ Cuarto); de 3 mayo 2001 (FJ Cuarto), y de 5 octubre 2002 (Recurso de Casación núm. 7708/1997, Aranzadi RJ 2002/8690). En esta última sentencia el TS declara en concreto lo siguiente:

“TERCERO.- En la justicia de la normativa fiscal alienta, en efecto, la homogeneidad y unidad del sistema tributario, simplemente como un reflejo de la unidad del ordenamiento impositivo.

Esta unidad, claramente predicable del sistema en los territorios de derecho común, tiene que ser atemperada, al tratar de los regidos por normas forales, con el indiscutible derecho a la diversidad que la Constitución reconoció en la disposición adicional primera, y que la jurisprudencia ha refrendado constantemente.

La sentencia recurrida llega a su decisión legitimadora de la Ordenanza con base en las siguientes premisas:

(...).

3.- El Tribunal Supremo ha amparado la diversidad foral, como puede verse en la STS de 19 de julio de 1991 (RJ 1991\6227), conforme a cuya doctrina no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, pues otra cosa implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que desaparecería prácticamente la autonomía foral y se incumpliría el art. 2.Uno de la Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981\1232; ApNDL 10525 y LPV 1981\377), por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, precepto que no sólo habla de «mantener» el régimen tributario, sino de «establecer» y «regular» el mismo.

CUARTO.- Esta doctrina sigue siendo la de esta Sala, (...)."

(Énfasis y subrayado añadidos).

107. Se desprende de esta línea jurisprudencial consolidada que, desde una perspectiva del Derecho interno, se rechaza todo método impugnatorio de carácter horizontal que establece como punto de partida la mera comparación de las diferencias impositivas entre el régimen común y los regímenes forales resultantes del ejercicio de la autonomía fiscal ⁶³⁾.

108. El Tribunal a quo en su auto de remisión ⁶⁴⁾ reconoce al respecto que:

“La Comunidad Autónoma Vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están sólo referenciadas a su propio ámbito.” (Énfasis y subrayado añadidos).

109. El hecho, reconocido y protegido, de que los Territorios Históricos del País Vasco pueden libremente producir la normativa tributaria, según las apreciaciones económicas y la oportunidad política de cada momento, muestra, aún más claramente si cabe, que las entidades infraestatales autoras de las me-

⁶³⁾ Vedada tal comparativa al amparo del ordenamiento jurídico interno, en los procesos principales se realiza una impugnación mediante una comparativa horizontal de determinadas disposiciones fiscales con las existentes en régimen común, pero esta vez, como novedad, pretendiendo encontrar acomodo en una interpretación y aplicación del Derecho comunitario sui generis por un tribunal interno (la “doctrina comunitaria” del TS en su sentencia de 9.12.2004).

⁶⁴⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo segundo, de los autos de remisión.

didias fiscales controvertidas gozan de la autonomía de procedimiento a que se refiere el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, puesto que en el proceso de su creación normativa (libre) no interviene directamente el Gobierno Central.

110. En cuanto al alcance del deber de comunicación de las normativas impuesto, recíprocamente a ambas administraciones (Central y Vasca), establecido en el artículo 4.Uno del Concierto Económico ⁶⁵⁾, conviene ponerlo en conexión con la primera de las funciones que el artículo 64 del Concierto Económico asigna a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, como así además lo apunta el Tribunal *a quo* ⁶⁶⁾.
111. Pues bien, ha de subrayarse que un eventual pronunciamiento negativo de la citada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (en la hipótesis de que se hubiera reunido ⁶⁷⁾) carece de relevancia puesto que no impide que la Administración Central o los Territorios Históricos del País Vasco prosigan la tramitación del proyecto normativo y sea objeto de aprobación (el artículo 64 del Concierto Económico, además, sólo habla de que la Comisión de Coordinación y Eva-

luación Normativa *intentará* "con anterioridad a la publicación" *propiciar* que ambas Administraciones lleguen a un acuerdo en caso de divergencias sobre los proyectos normativos). En nuestra opinión, ello muestra, una vez más, la falta de intervención *directa* del Gobierno Central en el contenido de las medidas fiscales controvertidas.

112. Por otra parte, la existencia de un eventual control por los órganos jurisdiccionales (lógicamente siempre *a posteriori*) de las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos del País Vasco a la luz de los parámetros legalmente establecidos –control consustancial a todo Estado de Derecho–, no permite de ningún modo apreciar que el Gobierno Central interviene, o hubiera podido intervenir, directamente en el contenido de tales medidas.
113. Además, ¿y si no se recurren las disposiciones tributarias de los entes infraestatales?
114. El examen del cumplimiento del criterio de autonomía de procedimiento en los entes infraestatales de los Estados miembros, en el sentido de la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, no puede estar en función de un mayor, menor o inexistente grado de litigiosidad en el Estado miembro de que se trate.
115. Más aún, desde otro punto de vista y dicho sea a título meramente dialéctico, no parece razonable pensar que la existencia, en sí, de los procesos principales constituiría una prueba (o indicio) de que el Gobierno Central tiene capacidad para participar, además directamente, en el proceso de elaboración de las medidas fiscales controvertidas, máxime

⁶⁵⁾ Artículo 4.Uno del Concierto Económico: "Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria. De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones."

⁶⁶⁾ Vid. Fundamento Jurídico Segundo, apartado 2, párrafo segundo, de los autos de remisión.

⁶⁷⁾ A título ilustrativo, merece destacarse, como hecho objetivo, que las medidas fiscales controvertidas fueron comunicadas a la Administración Central y que, tras esa comunicación, la Administración Central no consideró oportuno convocar una reunión de esa Comisión.

cuando la propia Administración central ni siquiera es parte demandante (vid. punto 15 *supra*).

116. En nuestra opinión, por lo demás, no cabe interpretar que para poder cumplir el requisito de la “autonomía de procedimiento” a que se refiere la sentencia del TJCE en el asunto C-88/03, antes citado, tenga necesariamente que darse una ausencia de todo control de legalidad por parte de los jueces y tribunales sobre las medidas adoptadas por los entes infraestatales de los Estados miembros.
117. Reiteramos nuevamente la legalidad constitucional, en particular, de una diversidad de tipos de gravamen dentro del Reino de España (citamos, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, FJ Cuarto).
118. En conclusión, las medidas fiscales controvertidas han sido adoptadas por entes infraestatales con autonomía de procedimiento en el sentido de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.

4.3 Por lo que se refiere al criterio de “autonomía financiera”.

119. Con carácter previo, esta representación debe constatar que las partes demandantes no cuestionan en absoluto la autonomía financiera de los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas.
120. Por su parte, el Tribunal *a quo* reconoce explícitamente, a propósito de la autonomía fi-

nanciera, lo siguiente ⁶⁸⁾:

“... el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuera soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.” (Énfasis y subrayado añadidos).

121. En efecto, como se ha apuntado anteriormente (vid. punto 93 *supra*), el sistema tributario foral de los Territorios Históricos del País Vasco es un modelo de financiación que se apoya en dos pilares básicos: por un lado, la autonomía fiscal y la responsabilidad y, por otro, el principio de riesgo unilateral.
122. Se entiende por autonomía fiscal, desde unos parámetros exclusivamente internos y, en particular, con relación al régimen tributario de imposición directa -al que pertenecen las medidas fiscales controvertidas en los procesos principales-, el hecho de que los Territorios Históricos del País Vasco gestionan, recaudan y, sujeto a eventuales restricciones armonizadoras ⁶⁹⁾, diseñan todos los impuestos

⁶⁸⁾ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado b), párrafo tercero, de los autos de remisión.

⁶⁹⁾ Incluidas las que pudieran provenir de la Unión Europea. Piénsese que, hasta la fecha, los niveles de imposición directa no han sido objeto de armonización (lo que no significa que no puedan serlo en un futuro en el seno de la Unión Europea).

básicos de su sistema fiscal foral.

123. Indisociable a esta autonomía fiscal se encuentra la responsabilidad. La responsabilidad significa que los gobiernos se hagan responsables ante sus ciudadanos de recaudar los impuestos para financiar los gastos que realizan. En el sistema foral **70)**, la responsabilidad fuerza a los Territorios Históricos del País Vasco a un manejo de los impuestos acorde con los objetivos de eficiencia y equidad dominantes en el País Vasco.
124. En cuanto al principio de riesgo unilateral (o de asunción de riesgos), éste significa que la aportación del País Vasco al Estado (el Cupo) como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco (artículo 49 del Concierto Económico), y que se calcula en función de los Presupuestos Generales del Estado **71)**, no depende de la recaudación de los contribuyentes de los Territorios Históricos del País Vasco.

70) Actualmente, el sistema fiscal del Territorio común (vid. nota 16 supra) carece prácticamente de corresponsabilidad porque las Comunidades Autónomas de régimen tributario común recaudan una parte mínima de sus ingresos que, en lo esencial, están constituidos por transferencias del Gobierno central, el cual corregirá además los desequilibrios que el régimen común en su caso presente en estas Comunidades Autónomas. Ello no impide, a este respecto, afirmar que, como bien recoge el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones de 20.10.2005 en el asunto C-88/03, antes citado, (pendientes de publicar en la Recopilación), "la situación pudiera variar dada la tendencia actual a transferir competencias en ciertas regiones de los Estados miembros, incluida la competencia en materia tributaria" (véase punto 2 de sus conclusiones, antes citadas). Por tanto, cualquier sugerencia de que la descentralización llevada a cabo (o los procesos de descentralización que pudieran ponerse en marcha) en los Estados miembros pudiera haber sido realizada sólo como un mecanismo para eludir las consecuencias de la normativa comunitaria de las ayudas de Estado resulta inconsistente.

71) El Primer Concierto postconstitucional (vid. nota 57 supra) determinó en el 6,24% del total de los Presupuestos Generales del Estado el índice de la contribución de la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado en concepto de Cupo.

125. De esta manera, el propio diseño normativo, sus consecuencias y/o la mejor o peor gestión que el País Vasco efectúe de su recaudación tributaria únicamente redundará en beneficio o en detrimento de la propia administración de la Comunidad Autónoma. El Cupo, por tanto, es una obligación económica del País Vasco que se produce independientemente del resto de derechos y obligaciones económicas que se deriven de la actuación de los poderes públicos de la Comunidad Autónoma.
126. El Cupo se determina cada cinco años (artículo 50 del Concierto Económico) **72)**. No obstante, su importe líquido se actualiza anualmente.
127. La actualización anual del Cupo líquido (por ejemplo, la que corresponde al año 2005) no depende del contenido y repercusión financiera de las medidas fiscales controvertidas (nada de esto, por lo demás, se halla acreditado en los procesos principales).
128. Así, siguiendo con el ejemplo, en el año 2005 (fecha de la aprobación de las medidas fiscales controvertidas), el hecho de que en los Territorios Históricos del País Vasco el tipo del Impuesto sobre Sociedades fuera inferior en 2,5 puntos porcentuales al existente en el territorio común **73)** -o hubiera una deducción no establecida en el régimen tributario común **74)**-, no implica (ni podría implicar) una transferencia de fondos por parte del Es-

72) Mediante Ley votada en las Cortes Generales. La primera Ley Quinquenal del Cupo se promulgó para el período 1982-1987.

73) Vid. Fundamento Jurídico Tercero, apartado a), párrafo segundo, de los autos de remisión

74) Régimen común que puede haber optado por otro tipo de deducción.

tado por la “pérdida” de recaudación en la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni implica (ni podría implicar) una menor cantidad a abonar al Estado por la Comunidad Autónoma en concepto de Cupo líquido.

129. Por otro lado, el hecho de que en un Estado miembro de la Unión Europea pudieran permanecer reservadas (temporal o definitivamente) en favor del Estado determinadas competencias “de índole económica” ⁷⁵⁾ –lo que le lleva al Tribunal *a quo* a plantearse una duda (vid. punto 39 *supra*); resulta, en nuestra opinión, irrelevante como indicador, desde una perspectiva del Derecho comunitario en materia de ayudas de Estado, de la suficiencia, o no, de la autonomía financiera de un Ente infraestatal de un Estado miembro cuando éste adopta medidas fiscales aplicables al conjunto de contribuyentes en su jurisdicción, tal como ha sido definido por el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.
130. De igual modo, una exigencia constitucional en un Estado miembro de una “unidad de mercado o unidad de orden económico” (ajena, por otra parte, al concepto de mercado interior a que se refiere el artículo 3 CE) no puede más que interpretarse en clave de ordenamiento interno, y, en consecuencia, carece de toda pertinencia como parámetro de análisis válido en Derecho comunitario.

131. Sin perjuicio de lo expuesto, debemos recor-

⁷⁵⁾ Por lo que se refiere al Reino de España, el Tribunal *a quo* cita explícitamente, entre otras competencias exclusivas, “sistema monetario”. Entendemos que se trata de un lapsus. A este respecto, cabe recordar que desde hace años la política monetaria no corresponde ya al Reino de España, sino al Banco Central Europeo.

dar, además, que “la unidad de mercado” como límite consustancial al sistema autonómico del Reino de España, no significa en modo alguno uniformidad de los regímenes jurídicos de las Comunidades Autónomas, tal como así ha sido declarado por reiterada jurisprudencia constitucional (véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986, de 1 de julio, FJ Sexto, Aranzadi RTC 1986/88):

“(…). Tal unidad [de mercado], sin embargo, y como ha señalado también el Tribunal, no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos.”
(Subrayado añadido).

132. Por tanto, la cuestión relevante, desde una perspectiva comunitaria a los efectos de la eventual aplicación de la normativa en materia de ayuda de Estado, sería, parafraseando lo señalado por el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, en el asunto C-88/03, antes citado, si, “dentro de los límites fijados (por el Gobierno central ⁷⁶⁾)”, las entidades infraestatales de los Estados miembros ⁷⁷⁾ ejercitan su competencia con “un po-

⁷⁶⁾ Vid. punto 59 de las conclusiones. Se podría leer igualmente: “por la estructura político/constitucional de un Estado miembro”.

⁷⁷⁾ Sin que ello pretenda ser una enumeración exhaustiva, cabe citar como otras entidades infraestatales que en la actualidad gozan también de competencias o atribuciones en materia tributaria: la Comunidad Foral de Navarra (Reino de España); Escocia, Gales e Irlanda del Norte (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), además de Gibraltar, y las Islas Åland (Finlandia). Nos remitimos igualmente a lo señalado en la nota 70 *supra* sobre el contexto de descentralización (legítima) que se estaría produciendo en los Estados miembros de la Unión Europea.

der de decisión autónomo" ("suficientemente autónomo"), al adoptar sus medidas tributarias generales.

133. Y a este respecto, hemos de reiterar que los efectos financieros (y obviamente políticos) de las medidas fiscales controvertidas, por las razones expuestas anteriormente (vid., en especial, los puntos 123 a 128 *supra*), se sienten exclusivamente dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Indudablemente, las consecuencias financieras de las medidas fiscales controvertidas tiene una influencia directa sobre el gasto público de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que el presupuesto del Estado sufra por ello ninguna repercusión económica.
134. En conclusión, las medidas fiscales controvertidas han sido adoptadas por entes infraestatales con autonomía financiera en el sentido de la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, antes citada.
5. CON CARÁCTER SUBSIDIARIO, SOBRE LA EXCEPCIÓN FUNDADA EN LA NATURALEZA Y EL SISTEMA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO GENERAL: NECESIDAD DE SU EXAMEN ANTES DE EXTRAER LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL ARTÍCULO 88 CE, APARTADO 3, ÚLTIMA FRASE.
135. El presente argumento se expone ante el hipotético supuesto de que el TJCE considerara que las medidas fiscales controvertidas constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general porque quienes las aprobaron, los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, no gozarían de *la suficiente* autonomía, en el sentido de su sentencia en el asunto C-88/03, antes citada.
136. Vaya por delante que la conveniencia de su exposición al TJCE, como decimos a título subsidiario a lo alegado en el epígrafe anterior, obedece esencialmente a las particulares circunstancias que concurren en los procesos principales (y otros relacionados con ellos).
137. De entrada, hemos de recordar que, en los procesos principales, los demandantes no impugnan (ni siquiera con carácter alternativo) que las medidas fiscales controvertidas estarían, en cualquier caso, justificadas por el sistema tributario general.
138. Como se ha reiterado, los demandantes principales tampoco impugnaron *la suficiencia* de la autonomía de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
139. Sin embargo, tal falta de impugnación no ha sido obstáculo para que el órgano jurisdiccional remitente plantee al TJCE ciertas dudas explícitamente sobre el "alcance" de la autonomía, a la vista de que el precedente de la jurisdicción interna (la tan referenciada sentencia del TS de 9.12.2004) no le garantizaba una válida interpretación del Tratado sobre el punto discutido en los procesos principales y otros relacionados con ellos **78)**.
140. Hemos de añadir que, como se ha señalado anteriormente (vid. epígrafe 2.2 de los Ante-

78) Vid. *Fundamento Jurídico Primero, párrafo noveno, de los autos de remisión: "... esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros relacionados con él si se atiende a los precedentes internos ..."*.

cedentes de Hecho, *supra*), el Tribunal *a quo* adoptó unas medidas cautelares al apreciar un *fumus boni iuris* en los demandantes principales.

141. Y tomando en consideración el contenido de tales resoluciones cautelares (vid. punto 26 *supra*), así como el de los propios autos de remisión, a esta representación se le presenta factible que el Tribunal *a quo* pudiera ignorar, en su condición de juez comunitario ordinario, que, con arreglo al Tratado y a la jurisprudencia reiterada del TJCE, una medida, incluso selectiva, no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 si se justifica por la naturaleza o estructura del sistema tributario -en el caso de no reconocimiento de autonomía suficiente de los Territorios Históricos del País Vasco, del Reino de España-.

142. En efecto, con arreglo al Derecho comunitario, un órgano jurisdiccional interno llamado a determinar el concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, con el fin, en su caso, de extraer las consecuencias jurídicas derivadas del efecto directo de la última fase del apartado 3 del artículo 88 CE, debe necesariamente descartar la aplicación a las medidas controvertidas de la excepción fundada en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal en el que se integran -recurriendo, si ello fuera necesario, al mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 CE ⁷⁹⁾.

143. Y, a este respecto, en lo que atañe a la es-

⁷⁹⁾ Vid. Comunicación de la Comisión (95/C 312/07) sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado (DOCE, serie C 312 de 23.11.1995, p. 8), punto 20.

tructura tributaria configurada constitucionalmente en el Reino de España de forma asimétrica, debe subrayarse, como hecho incontrovertido, que coexisten diversos regímenes fiscales, entre ellos, el foral de los Territorios Históricos del País Vasco ⁸⁰⁾.

144. Por lo que se refiere al sistema de imposición directa de las empresas (impuesto de sociedades), los Territorios Históricos del País Vasco diseñan todos los impuestos básicos de su sistema fiscal foral.

145. Resultaría, por ello, que se presentaría como un objetivo inherente a la propia estructura o sistema tributario asimétrico del Reino de España el que se fijaran, en el ámbito de aplicación del régimen tributario foral vasco, cuando menos, para su funcionamiento y eficacia, medidas de pura técnica fiscal, como son, como reconoce la propia Comisión europea, el tipo impositivo, deducciones generales, etc. ⁸¹⁾.

146. Medidas fiscales que, a mayor abundamiento, no tienen por qué ser necesariamente idénticas a las adoptadas por el régimen tributario de territorio común, como reiteradamente lo ha declarado la jurisprudencia interna (vid. puntos 105 y 106 *supra*), y así lo reconoce el Tribunal *a quo* en los propios autos de remisión (vid. punto 108 *supra*).

147. Por ello, incluso en la hipótesis de que pudiera entenderse una *insuficiente* autonomía en

⁸⁰⁾ Vid. nota 16 *supra*.

⁸¹⁾ Vid. el punto 13 de la Comunicación de la Comisión (98/C 384/03) relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa (DOCE, serie C 383, de 10.12.1998, p. 3).

los entes infraestatales que han adoptado las medidas fiscales controvertidas, no se estaría necesariamente en presencia de ayudas de Estado. En esa hipótesis, tendría aún que analizarse (por el órgano jurisdiccional remitente) si, en todo caso, las medidas fiscales controvertidas derivarían directamente de los principios fundadores y rectores del sistema asimétrico fiscal del Reino de España. Sobre este particular, y por todo lo expuesto, las medidas controvertidas, en cualquier caso, no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Así pues, no resulta exigible en su proceso de adopción la comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.

6. EL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO NO ES NECESARIAMENTE APLICABLE A TODA MEDIDA PÚBLICA SUSCEPTIBLE DE SER CALIFICADA DE AYUDA EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 87 CE, APARTADO 1.

148. Finalmente esta representación desea no pasar por alto en estos asuntos prejudiciales ciertas afirmaciones que realiza *obiter dicta* el Tribunal *a quo* en sus autos de remisión, al objeto de que, si así lo entendiera conveniente este Tribunal, saliera al paso de las mismas.

149. Entendemos que ello, de ser viable en el marco de un proceso prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, puede contribuir a evitar posibles futuras interpretaciones y aplicaciones erróneas del Derecho comunitario, cuando menos, por parte del órgano jurisdiccional remitente.

150. Veamos: como se ha puesto de relieve anteriormente (vid. punto 24 *supra*), el TSJPV, al exponer la “normativa y doctrina de la jurisprudencia europea”, afirma que la jurisprudencia comunitaria confirma, por un lado, “la obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificada de [ayuda]” y, por otro, “la facultad de los jueces nacionales de dejar en suspenso toda medida estatal susceptible de ser concebida como [ayuda] por no haber sido comunicada [a la Comisión]” **82**).

151. Este análisis de la jurisprudencia del TJCE por el TSJPV resulta, en nuestra opinión, claramente incorrecto.

152. En primer lugar, con relación a una (presunta) “obligación de notificación previa de todo proyecto de medida estatal susceptible de ser calificado de ayuda”, debemos comenzar por recordar que el propio tenor literal de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado (artículos 87 CE y 88 CE) no permite extraer tal afirmación del Tribunal *a quo*.

153. En efecto, se desprende de ambas disposiciones comunitarias de derecho primario que éstas se refieren sólo y exclusivamente a “ayudas” y no a “medidas susceptibles de ser (esto es, que pueden ser) calificadas (o concebidas) como ayudas”.

154. Desde el examen de la jurisprudencia comunitaria se llega a la misma conclusión. Así, según jurisprudencia reiterada del TJCE, un órgano jurisdiccional interno llamado a extraer las consecuencias que se derivan del efec-

82) Vid. en particular, puntos 7 y 9 de la Comunicación.

to directo de lo dispuesto en la última frase del artículo 88 CE, apartado 3, debe determinar clara y concluyentemente que se está en presencia de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase, entre otras, la sentencia del TJCE, de 11 de julio de 1996, SFEI y otros/La Poste y otros, C-39/94 (Rec. p. I-3547, apartado 53):

“Para determinar si [unas medidas internas controvertidas] habrían debido notificarse a la Comisión, un órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar y aplicar el concepto de ayuda. En caso de duda, puede solicitar aclaraciones a la Comisión. Además, puede o debe, con arreglo a los párrafos segundo y tercero del artículo 177 del Tratado [actualmente 234], plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.”

155. En el mismo sentido, citamos la reciente sentencia de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo/Italia (C-173/03, pendiente de publicación en la Recopilación, apartado 41), que se remite a lo expresado por el Abogado General Sr. Leger en sus conclusiones presentadas el 11 de octubre de 2005 en el citado asunto:

“Como señaló el Abogado General en los puntos 87 a 89 de sus conclusiones, así sucede, en especial en materia de ayudas de Estado.”

—

“87. (...) numerosos conceptos de Derecho comunitario se prestan al control de

la calificación jurídica de los hechos. Esto es así, en especial, en materia de ayudas de Estado.

89. (...) corresponde al juez nacional proceder a diversas operaciones de calificación jurídica de los hechos. En primer lugar, debe examinar si la medida controvertida constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, es decir si concede ventaja, mediante recursos públicos, a su o sus beneficiarios [con cita de sentencia del TJCE]. A continuación, debe determinar si la citada Ayuda de Estado se incluye en la categoría de aquéllas que están prohibidas por el artículo 92, apartado 1, del Tratado, es decir, si, por una parte, puede falsear la competencia y, por otra, es susceptible de afectar los intercambios entre Estados miembros. Una vez que el juez nacional llega a la conclusión de que la medida controvertida se incluye en la prohibición de principio prevista en dicho artículo, le queda por determinar si está sujeta al control enunciado en el artículo 93, apartado 3, del Tratado, lo que le conduce, en su caso, a examinar si se trata de una ayuda nueva (que está sometida a dicho procedimiento) y no una ayuda existente (que está excluida del referido procedimiento).

90. Sólo al término de esta serie de operaciones de calificación puede el juez nacional pronunciarse sobre la legalidad de la medida controvertida y sacar todas las consecuencias que se imponen de la infracción del artículo 93, apartado 3, del tratado [con cita de sentencias].

(Énfasis y subrayado añadidos).

156. Por tanto, la eventual circunstancia de que un Estado miembro comunique a la Comisión una intervención pública que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, (lo que siempre dará lugar, tras la entrada en vigor del Reglamento (CE) n° 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo **83**), a la adopción de una decisión de la Comisión –vid. artículos 4.2 y 7.2 del citado Reglamento n° 659/1999–, no puede, ni debe, ser interpretada en el sentido de que el Estado miembro de que se trate estuviera cumpliendo, en tal caso, con la obligación prevista en el artículo 88 CE, apartado 3. Sólo puede interpretarse esa conducta de un Estado miembro ante la Comisión desde el interés de buscar una mayor seguridad jurídica. Nada más.
157. En segundo lugar, por lo que se refiere a la “facultad” que apreciaría el TSJPV en los órganos jurisdiccionales internos, a la luz de una (presunta) jurisprudencia comunitaria, para adoptar medidas cautelares de suspensión ante medidas públicas que *pueden* concebirse como ayudas de Estado, ha de señalarse que, como resulta además de lo expuesto anteriormente respecto del Tratado y de la jurisprudencia del TJCE, se halla proscrito, con arreglo al Derecho comunitario en el ámbito de las ayudas de Estado todo *juicio indiciario o provisional* por parte de los órganos jurisdiccionales internos con objeto de apreciar una infracción (del artículo 88 CE, apartado 3, última frase), incluso, *prima facie* (esto es, para apreciar un *fumus boni iuris*) (salvo el caso particular de medidas materialmente idénticas a otras ya calificadas como ayuda por sentencia del TJCE, siempre

y cuando, en el momento de su examen cautelar, no constituyeran ayudas existentes).

158. Hemos de añadir que el criterio de la Comisión sobre el concepto de ayuda de Estado no vincula a los órganos jurisdiccionales internos. De este modo, la calificación de una medida como ayuda por la Comisión, no impide que un órgano jurisdiccional interno pueda (o esté obligado a) plantear una cuestión prejudicial al TJCE conforme al artículo 234 CE.
159. Así pues, la afirmación del TSJPV –impulsado posiblemente por la sentencia de su superior jerárquico de 9.12.2004– no es acertada y hace caso omiso de la Comunicación 95/C 312/07 de la Comisión sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado, antes citada **84**).

CONCLUSIONES

Por lo expuesto, las Juntas Generales de Bizkaia, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Bizkaia y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, proponen respetuosamente al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los siguientes términos:

- “Unas medidas generales de naturaleza fiscal como las que son objeto de controversia en los litigios principales adoptadas por entes infraestatales [los Territorios Históricos del País Vasco (Reino de España)], dotados de suficiente autonomía en el sentido de la sen-

tencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03 (pendiente de publicación en la Recopilación), no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En consecuencia, no resulta exigible al procedimiento de adopción de tales medidas fiscales la comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.”

- Con carácter alternativo; “unas medidas generales de naturaleza fiscal como las que son

objeto de controversia en los litigios principales adoptadas por entes infraestatales [los Territorios Históricos del País Vasco (Reino de España)], no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al encontrarse justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal del Reino de España. En consecuencia, no resulta aplicable al procedimiento de adopción de tales medidas fiscales la exigencia de comunicación a la Comisión a que se refiere el artículo 88 CE, apartado 3.”

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

de parte presentadas por la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06, acumulados por el Presidente del Tribunal

OBSERVACIONES ESCRITAS en las peticiones de pronunciamiento con carácter prejudicial dirigidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los litigios pendientes ante dicho órgano y que se han puesto de manifiesto en el encabezamiento de este escrito.

Están legitimados de conformidad con el artículo 20 sobre el Protocolo sobre el Estatuto de Justicia de las Comunidades Europeas.

La parte que este letrado representa ha decidido presentar observaciones escritas en relación con este procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Esta parte desea centralizar su domicilio para notificaciones a efectos de presente procedimiento...

El plazo en que presenta sus alegaciones expira el 8 del corriente mes de febrero, al haberle sido notificada a esta parte el Auto del Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2006.

ALEGACIONES

1. La Diputación Foral de Gipuzkoa aprobó el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, que

fue ratificado por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio. En dichas disposiciones se daba nueva redacción a los arts. 29,1,A) y 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

2. Ante la impugnación jurisdiccional interpuesta, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acuerda someter al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión prejudicial:

3. *"Si el artículo 87,1 del tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por la Diputación y las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A) y 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y una deducción de la cuota que no existe 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".*

4. En definitiva, la cuestión sometida al criterio del

- Tribunal es resolver si las medidas tributarias recogidas en el citado Decreto Foral constituyen *Ayudas de Estado* en los términos previstos en el art. 87 TUE.
5. A nuestro juicio, y así lo venimos exponiendo en el Tribunal de instancia, del criterio comunitario se desprende que tales medidas tributarias no constituyen *Ayudas de Estado*.
 6. ¿Por qué defendemos que las medidas fiscales impugnadas no constituyen *Ayudas de Estado* en los términos previstos en el art. 87 TUE?
 7. Para la correcta interpretación del concepto de *Ayuda de Estado* cuando se trata de medidas fiscales necesariamente hemos de hacer referencia a la Comunicación de la Comisión 98/C 384/03 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, de 10.12.98, p.3) (en adelante Comunicación 98/C), que, entre otros extremos, señala:
 8. "... En el caso de las medidas fiscales, la calificación de ayuda en virtud del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (CE) requiere ciertas aclaraciones que se incluirán en la presente Comunicación. Estas aclaraciones son importantes si se tienen en cuenta las obligaciones procesales que resultan de la calificación de ayuda y de las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones por los Estados miembros" (vid punto 2 de la Comunicación 98/C).
 9. Según resulta de la citada Comunicación 98/C, para aplicar a las medidas fiscales el artículo 87 TUE (lo que eventualmente podrá conllevar la aplicación del artículo 88 TUE):
 10. "La medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones". Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema". Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda al Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado" (punto 12 de la Comunicación 98/C).
 11. De lo transcrito se desprende claramente que, a nivel comunitario, para que una medida fiscal pueda ser calificada de *Ayuda de Estado* debe constituir una "excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa" o una "práctica discrecional".
 12. Para comprobar, en un caso como el presente, si se está o no en presencia de una "excepción", siguiendo las explicaciones de la propia Comunicación 98/C (punto 16) habrá de determinarse, en primer lugar, el régimen común -que no el régimen en el territorio común-aplicable. A este respecto, debe recordarse que ninguna disposición del Tratado estipula una obligación en el sentido de que en cada Estado miembro deba existir un solo y único sistema tributario aplicable para todo el territorio.
 13. Las disposiciones fiscales de carácter general de los órganos forales de los Territorios Históricos no constituyen *Ayudas de Estado* al estar justificadas, en todo momento, por la singularidad y naturaleza del sistema tributario en el Es-

- tado español, reconocida en el propio sistema constitucional (Disposición adicional primera de la Constitución Española) y estatutario de reparto competencial en materia tributaria, que comprende los regímenes tributarios concertados, además de entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, entre el Estado y el País Vasco (artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Ley 12/1981 de Concierto Económico, modificada), coexistiendo, por tanto, cinco sistemas excluyentes -territorio común, territorios históricos y Navarra- y reconociéndose cada uno la competencia para establecer y regular su propio régimen tributario propio y específico (en este sentido, nos remitimos a lo recogido en los fundamentos jurídicos de la propia sentencia mencionando directa o indirectamente los derechos históricos, la Disposición adicional primera de la Constitución, la Ley de Territorios Históricos, el Concierto Económico, etc.).
14. Por otra parte, no puede pasarse por alto que los Territorios Históricos, reconocida su capacidad normativa, ningún impedimento tendrían para adoptar, por ejemplo, un tipo impositivo superior al del territorio común. En tal caso, de seguirse hasta sus últimas consecuencias el argumento de selectividad utilizado por la Sala del Tribunal Supremo en la sentencia citada de contrario, se llegaría a la situación, en opinión de esta parte, absurda, de poder llegar a calificar, en nombre del Derecho comunitario, de ayuda en el sentido del artículo 87 TUE el tipo impositivo en territorio común. En efecto, en un supuesto como el invocado, dado que tipo impositivo (inferior) en territorio común no se aplica en todo el territorio del Estado español, estaría "destinado a empresas establecidas en (varias) regiones determinadas", las cuales se beneficiarían de la ventaja de tener un tipo de gravamen inferior al existente en el resto del Estado.
15. Y ello, en el seno de la Unión Europea, conduciría a colocar automáticamente, y de forma íntegra, el sistema impositivo del Reino de España bajo el artículo 87 TUE, a merced de, entre otros, cualquier denunciante de cualquier Estado miembro, y no al amparo (en el sentido de protección) del artículo 93 TUE y su regla de unanimidad (al que, por cierto, sí seguirían acogidas las legislaciones sobre el volumen de negocios del resto de Estados miembros).
16. Ha de subrayarse que no constituyen ayuda estatales (punto 13 de la Comunicación 98/C):
17. a).- Las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal),
18. b).- Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).
19. La Comisión ha recordado reiteradamente, por otra parte, que la circunstancia de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de esas medidas fiscales no significa necesariamente que tales medidas constituyan ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 TUE. Así, las medidas destinadas a reducir la fiscalidad del trabajo en cualquier empresa tienen un efecto relativamente más importante en las industrias muy intensivas en

mano de obra que en aquéllas muy intensivas en capital, sin constituir necesariamente por ello ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación sólo benefician a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales (vid. punto 14 de la Comunicación 98/C).

20. Tal y como reconoce la Comisión, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo y que no es constitutiva de ayuda (vid. punto 27 de la Comunicación 98/C). Todo lo expuesto certifica sólidamente que, en el ámbito de las medidas de carácter fiscal, no es aplicable como criterio de selectividad para apreciar la existencia de una *Ayuda de Estado* en el sentido del artículo 87 TUE el que se trate de medidas destinadas a "(todas las) empresas establecidas en una región determinada", como erróneamente adopta como premisa de análisis la Sala del TS (FJ 14º de la sentencia). Y ello, con independencia, del hecho de que, en el caso de los regímenes tributarios existentes en el Estado español, debido a los puntos de conexión -similares a los existentes en los modelos de la OCDE para evitar la doble imposición- que sirven para determinar qué sujetos pasivos están sometidos a una potestad tributaria y cuáles a otra, nunca podría hablarse con rigor jurídico-técnico de "empresas establecidas en una región determinada", cuando resulta que también pueden hallarse sujetas al sistema tributario de los territorios históricos determinadas sociedades, sea cual sea el lugar en el que tengan su *establecimiento*, o cuando resulta

que sociedades con *establecimiento* en territorio foral se hallan sujetas al sistema tributario de territorio común.

21. Así pues, tal como se desprende claramente de todas y cada una de las Decisiones dictadas por la Comisión hasta la fecha, al igual que de jurisprudencia del TJCE en la materia (entre otros, as. C-501/00 y as. C-73/03), en el caso de medidas fiscales, la "selectividad" de una medida fiscal en el ámbito comunitario de las ayudas de Estado, por definición, se aprecia no de una comparación entre distintos sistemas tributarios (contrariamente a lo que figura en la sentencia), sino de la comparación entre sujetos pasivos (empresas) sometidos a un mismo sistema tributario.
22. Por otra parte, las resoluciones administrativas habidas en el orden comunitario, así como las resoluciones judiciales comunitarias o internas existentes sobre disposiciones fiscales materialmente idénticas o similares a algunas de las declaradas nulas por la sentencia del Tribunal Supremo no conducen a la conclusión deseada por la demandante, sino bien al contrario, el criterio de *selectividad* imperante en Europa para permitir la calificación de *Ayudas de Estado* en el sentido del reiterado art. 87 TUE no guarda relación con el descrito por la recurrente, ni con el criterio sustentado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Veamos el criterio comunitario:
23. **a) Decisión de la Comisión Europea** (en adelante Decisión) **de 11 de julio de 2001** en relación con el art. 26 de las Normas Forales de 1996 dictadas por los Territorios Históricos.
24. Esta decisión declara que la reducción de la

- base imponible del impuesto sobre Sociedades recogida en el art. 26 constituye *Ayudas de Estado* porque "...la mencionada reducción 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 (480.810 euros), que creen menos de 10 puestos de trabajo y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas: (120.202 euros)..."
25. **b) Decisión 1999/7178/CEE, de 24 de febrero**, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. y Decisión 2000/795/CEE, de 22 de diciembre, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Ramondín, S.A. y Ramondín Cápsulas, S.A.
26. En estas decisiones la Comisión consideró que se cumplía el requisito de selectividad propio de las *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE porque dicho carácter selectivo "...resulta especialmente del hecho que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a la ventaja fiscal... El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas españolas y creen 10 empleos pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible..."
27. **c) Decisión de 20 de diciembre de 2001** referente a unas normas forales relativas a medidas fiscales urgentes.
28. En esta Decisión se declara la concurrencia de *"Ayudas de Estado"* y apunta lo siguiente: "...En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta exención del impuesto de sociedades es específica o bien selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas..."
29. **d) Decisión de 31 de Octubre de 2000** referente al. Art. 43 de las Normas Forales de 1996 declara que constituyen *Ayudas de Estado* porque la medida "...beneficia en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas de que se trata apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan..."
30. **e) Decisión de 22 de agosto de 2002** referente a los arts. 53 y 54 de las Normas Forales de 1996. En ella se declara la existencia de *Ayudas de Estado* al prever que existe selectividad porque sólo se pueden acoger al régimen de centros de coordinación las empresas que reúnan determinados requisitos fijados por las propias normas forales.
31. **f) Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo**, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco recogidas en normas forales dictadas en los Territorios Históricos. (en el caso de Gipuzkoa la Norma Foral 6/1988).
32. En este caso la selectividad según la Comisión se da porque las ayudas "...se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas las siguientes actividades:..."
33. **g) Decisión 2003/293/CEE, de 11 de di-**

- ciembre** relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los carburantes.
34. La Decisión concluyó afirmando que la selectividad existía no porque el beneficio estuviera destinado sólo a las empresas agrícolas establecidas en determinadas regiones y no a todo el territorio del Reino de España, sino porque no era susceptible de aplicación por todas las empresas (de todos los sectores) sujetas al impuesto sobre sociedades.
35. Esta Decisión fue confirmada por el TJCE.
36. h) **Decisión 2005/77/CEE, de 30 de mayo**, relativa al régimen de ayudas a favor de sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos reducidos.
37. La Comisión a la hora de analizar el requisito de selectividad afirma que *"las sociedades beneficiarias (del tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades) disfrutaban de un tratamiento fiscal especial y más beneficioso en Gibraltar en comparación con otras empresas registradas en Gibraltar."*
38. Por último, debemos hacer cita de dos sentencias recientes dictadas por el Tribunal de Justicia que entendemos resuelven el tema en el sentido de que las disposiciones de las que traen causa esta cuestión prejudicial no contravienen lo dispuesto por el art. 87 TUE:
39. 1.- **Sentencia del TJCE, Gran Sala, de 6 de septiembre de 2006 (asunto Portugal-Comisión, C-88/03)**
40. Con carácter previo permítasenos aquí recordar que, como se desprende de su lectura, no existe disposición en el Tratado que exija que en un Estado miembro sólo pueda existir un único y mismo régimen tributario para todo su territorio geográfico, ni que estipule que todo régimen tributario que no alcanzara tal territorio *necesariamente* quedaría sujeto a la obligación prevista en el artículo 88.3 TCE. Semejante *exigencia* tampoco figura ni en el derecho comunitario derivado, ni en la jurisprudencia comunitaria.
41. Así resulta claramente de la reciente **sentencia del TJCE, Gran Sala, de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, as. C 88/03**
42. Esta sentencia interpretativa sobre el artículo 87.1 TCE pronunciada por la Gran Sala del TJCE goza de autoridad de cosa interpretada y confirma claramente, ya de entrada (*prima facie*), que **no pueden calificarse de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE medidas fiscales, como las aquí impugnadas, por el hecho objetivo de que emanen de una autoridad infraestatal** (aunque se cumpliera el resto de requisitos del concepto de ayuda de Estado: ventaja, falseamiento de la competencia y afectación de los intercambios intracomunitarios).
43. En este asunto C-88/03, el TJCE recuerda (a la luz del Tratado y su jurisprudencia, vid. apartado 59 de la sentencia) que **la "selectividad" de una medida fiscal en el ámbito comunitario de las ayudas de Estado, por definición, se aprecia no de una comparación entre distintos sistemas tributarios (lo que serían distintos marcos de referencia), sino de la comparación entre sujetos pasivos (empresas) sometidos a un mismo sistema tributario** (el cual será, por definición, el marco de referencia pertinente).

44. Por su claridad y relevancia para la defensa de nuestros derechos en esta pieza cautelar, permítasenos transcribir parcialmente lo declarado por la Gran Sala del TJCE en el citado asunto C-88/03 (apartados 54 a 68):

"(...)

54 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

55 Este análisis es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

56 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es

necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57 A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

59 El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.

60 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

61 Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su ca-

rácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad in fra esta tal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central Y', en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda

situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y adm-

nistrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

(...)"

45. Hemos de subrayar que esta sentencia del TJCE interpreta el artículo 87.1 TCE, requisito previo además para una eventual aplicación del artículo 88.3 TCE y resulta plena y directamente aplicable en la presente asunto.
46. En este sentido, en el ámbito foral se cumplen los requisitos a que se refiere la sentencia del TJCE que comentamos:
47. A)"autonomía institucional", en la medida en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva, además, del reconocimiento consti-

tucional de los derechos históricos de los territorios forales (Disposición Adicional Primera de la CE), a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el artículo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y de las normas de atribución de competencias reguladas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo.

48. B) "autonomía procedimental" se cumple en la presente pieza separada, en la medida en que no existe ninguna intervención de las instituciones centrales del Estado español en el proceso normativo de los Territorios Históricos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a través de elecciones periódicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomía institucional constituyen los órganos de gobierno y administración de los territorios forales.
49. C) "autonomía económica", en la medida en que las decisiones de los Territorios Históricos sobre su política fiscal no se ven compensadas de ninguna manera por transferencias cruzadas con el gobierno central. El régimen de Concierto Económico se corresponde con un modelo de descentralización económico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Históricos, cuya capacidad de gasto quedará directamente determinada por su recaudación tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, también debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a través de un Cupo, que es una variable exógena del modelo, calculado en función de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudación de los Territorios Históricos.
50. En efecto, las decisiones de política fiscal de los Territorios Históricos condicionan los servicios públicos que pueden prestarse dentro de los mismos, y por ello, parafraseando al Abogado General Sr. Geelhoed en el citado asunto C-88/03, cuya opinión jurídica se ha visto rotundamente avalada por el TJCE, los contribuyentes sometidos a la normativa foral y los que se encuentran sometidos a la normativa de territorio común *operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse* [tal y como ya adelantó el TJCE en su sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria Wien (as 143/99)*, según la cual: «A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado [...] procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a determinadas empresas o producciones en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una **situación fáctica y jurídica comparable** habida cuenta del objetivo perseguido por **a medida en cuestión.**»].
51. Reiteramos que quien asume las consecuencias políticas y financieras de las medidas fiscales recurridas en la presente litis en el Territorio Histórico afectado, en este caso, Gipuzkoa, es, en el sentido de lo expresado por el TJCE en el apartado 68 de su sentencia en el asunto C-88/03, el propio Territorio Histórico afectado, y no el Estado.
52. En el asunto de Azores (C-88/03), era un hecho objetivo e incontrovertido para las partes litigantes que el Estado portugués se hallaba obligado a cubrir, en su caso, las disminu-

- nes recaudatorias en Azores. Además de ello, la reducción impositiva objeto de la decisión de la Comisión controvertida en ese asunto constituía precisamente el instrumento elegido por el Estado portugués para la realización de la "solidaridad" recogida en su Constitución.
53. Ahora bien, esto nada tiene que ver con la Constitución española y la autonomía fiscal de la Comunidad Foral de Navarra y de los Territorios Históricos del País Vasco.
54. La "solidaridad" a que se refiere la Constitución portuguesa (como se desprende la lectura de la sentencia del TJCE en el citado asunto C-88/03 y de las conclusiones del Abogado General) no puede extrapolarse, ni de lejos, a la solidaridad a que se refiere la Constitución española en relación con el sistema tributario de los Territorios Históricos (cuestión ésta que como la de la presión fiscal efectiva global equivalente, sería exclusivamente de orden interno y no comunitario), por cuanto este último constituye un *sistema de riesgo unilateral* (cualquier merma recaudatoria en los tributos gestionados por los Entes forales recae exclusivamente sobre la Comunidad Autónoma Vasca).
55. Además, rige el principio básico de que el cupo consiste en una aportación de la Comunidad Autónoma Vasca a las cargas comunes del Estado (artículo 41.2.d. del Estatuto de Autonomía) -sistema éste que nada tiene que ver, insistimos¹, con el portugués.
56. Por lo demás, la lectura de la sentencia en el asunto C-88/03 (vid. apartado 60), como no podía ser de otro modo, permite constatar cómo el TJCE corrige a la Comisión en su (interesada y errónea) interpretación de la sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, (as. 248/84).
57. Por otra parte, como dato objetivo, tampoco puede pasar desapercibida la intervención del Reino de España (Abogacía del Estado) en el asunto C-88/03, por cuanto que, entendemos, constituye una prueba relevante más de que las disposiciones tributarias sometidas a la consideración del Tribunal no constituyen ayudas de Estado.
58. En definitiva, a nuestro juicio, la cuestión prejudicial sometida a la resolución del Tribunal de Justicia debe resolverse en el sentido de que las medidas fiscales recogidas en el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, ratificadas por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, no constituyen *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE.
- Por todo lo expuesto,
- SUPLICO AL TRIBUNAL que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y en su virtud tenga por formuladas las presentes alegaciones y tras los demás trámites legales dicte resolución por la cual resuelva la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el sentido de que las medidas tributarias recogidas en el Decreto Foral 32/20, de 24 de mayo, ratificadas por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, no constituyen *Ayudas de Estado* en el sentido del art. 87 TUE.
- Por ser de Justicia que pido en Luxemburgo, a 8 de febrero de 2007.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

del REINO DE ESPAÑA en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06,
al amparo del artículo 23 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia,
dentro del plazo que dicho precepto establece, procede a formular las siguientes:

OBSERVACIONES

1. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha planteado la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

"¿El artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por... (las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco) dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 Y 39 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?"

2. La cuestión se plantea fundamentalmente a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 recaída en el asunto C-88/03 (Portugal/Comisión, caso Azores) en

la cual se analiza la situación de una autoridad regional o local que fije I en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional sólo aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (punto 65 de la sentencia).

3. En relación con esta situación, el Tribunal de Justicia afirma que es posible que "el marco jurídico pertinente "para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia" (punto 66 de la sentencia).
4. A efectos de determinar si una autoridad regional adopta una medida en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central es necesario, de acuerdo con el Tribunal de Justicia, el cumplimiento de tres requisitos que se recogen en el punto 67 de la sentencia del asunto C-88/03:

1. En primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto

de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

2. *Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.*

3. *Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.*

5. En relación con la aplicación al País Vasco de los anteriores requisitos el Reino de España informa lo siguiente:

I. ESTATUTO POLÍTICO DEL PAÍS VASCO.

6. El País Vasco se constituye como una Comunidad Autónoma dentro de España con base en el artículo 2, en el Capítulo Tercero del Título VIII y en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española. Su norma institucional básica constituida por su Estatuto de Autonomía, aprobado mediante Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre¹⁾, regula sus propias instituciones de autogobierno.

7. El País Vasco, al igual que el resto de Comunidades Autónomas españolas, goza de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias de acuerdo con lo previsto en los artículos 137 y 156 de la

Constitución.

8. Así, el artículo 137 de la Constitución afirma que: "El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

9. Por su parte, el artículo 156, apartado 1, de la Constitución afirma que las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera, en los siguientes términos: "Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

10. Estas características determinan que el País Vasco, al igual que el resto de Comunidades Autónomas, cuente con un estatuto político y administrativo diferenciado del de los poderes públicos centrales, por lo que podría entenderse que se cumple en este caso la primera condición exigida por el Tribunal de Justicia.

II. PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DEL PAÍS VASCO

11. El régimen tributario del País Vasco, por lo que se refiere a las competencias normativas que se atribuyen a sus Territorios Históricos, se caracteriza por lo dispuesto en los artículos 41.2.a) del Estatuto de Autonomía y 1.Uno del Concierato aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo²⁾, según los cuáles "las Instituciones com-

¹⁾ BOE de 22 de diciembre de 1979.

²⁾ BOE de 24 de mayo de 2002.

petentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario."

12. En ejercicio de esta competencia, las instituciones competentes de los Territorios Históricos aprueban su propia normativa tributaria y, por tanto, sus propias normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los sujetos pasivos con domicilio en el País Vasco.
13. La aprobación de dichas normas tiene lugar sin que el Gobierno intervenga en el procedimiento de aprobación. No obstante, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía establece y el Concierto desarrolla en sus artículos 2 a 5 una serie de principios que deben respetar las normas tributarias que establezcan los Territorios Históricos, que son los siguientes (artículo 2):

"(...)

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorio Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratifi-

cados por el Estado español a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenderse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias. "

14. A su vez, los principios de armonización fiscal y de colaboración se desarrollan en los artículos 3 y 4, respectivamente.

Respecto del primero, esto es, el principio de armonización fiscal, el Concierto dispone lo siguiente en su artículo 3:

"Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a. Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*
- b. Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*
- c. Respetarán y garantizarán 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.

- d. Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo. "

15. Respecto del segundo, esto es, el principio de colaboración, el mismo se concreta en las siguientes medidas que recoge el artículo 4 del Concierto:

"Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

- a. Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.
- b. Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades."

16. De este desarrollo del principio de armonización cabe destacar la norma que exige mantener en el País Vasco una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
17. La adecuación a los anteriores principios de las normas tributarias aprobadas por el País Vasco es susceptible de control por los órganos jurisdiccionales.

III. RELACIONES FINANCIERAS ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO"

18. En cuanto al tercer criterio de autonomía, la llamada "autonomía económica", su cumplimiento requiere que las consecuencias financieras de las medidas adoptadas no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

19. En este sentido, los Territorios Históricos perciben la recaudación de la mayoría de figuras del sistema tributario y con ella deben financiar tanto la prestación de los servicios de su competencia como su contribución al sostenimiento de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma en proporción a la renta relativa de ésta sobre el total nacional.
20. La determinación del cupo se realiza teniendo en cuenta las competencias no asumidas por el País Vasco y el nivel de renta de los Territorios Históricos, pero no la recaudación que obtienen de los tributos cuya exacción les corresponde ni tampoco el ejercicio que hagan (al alza o a la baja) de sus competencias normativas. Por tanto, si como consecuencia de una reducción de tipos impositivos o de la aprobación de beneficios fiscales la recaudación obtenida disminuye, la repercusión de ello es asumida íntegramente por el País Vasco.
21. En concreto, la determinación del cupo se realiza deduciendo del total de gastos del Presupuesto la asignación presupuestaria que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, y de-
terminando la parte que resulta imputable a los Territorios Históricos en función de su renta relativa.
22. Aunque existen diversos flujos financieros entre el Estado y el País Vasco, de sentido inverso, en términos netos existe una contribución neta del País Vasco a la Hacienda del Estado para la financiación de las competencias que sigue realizando el Estado en las materias no asumidas por el País Vasco. Puede afirmarse, por tanto, que no hay un soporte económico del Estado (ni de ninguna Comunidad Autónoma) al País Vasco, ya que es éste el que paga un cupo por las cargas del Estado que no asume.
23. En cualquier caso, es importante insistir en que ni los flujos financieros Estado-País Vasco ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que pueden aprobar las instituciones competentes de los Territorios Históricos, por lo que, tanto desde el punto de vista político como económico, puede afirmarse que las consecuencias de sus decisiones en materia tributaria son asumidas por dichos Territorios.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

OBSERVACIONES ESCRITAS

formuladas al amparo de lo dispuesto en el artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, por la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, en los asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/006

que tienen por objeto las cuestiones prejudiciales presentadas, al amparo del artículo 234 CE por la Sala de 10 Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los recursos interpuestos por la Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros contra la Norma Foral 712005, de 23 de junio de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio; contra el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava) con validado por Acuerdo de 13 de junio de 2005 de las Juntas Generales de Álava, cuyo artículo Único modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 2411996, de 5 de julio; Y, finalmente, contra el Decreto Foral 32120051 de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa., convalidado por Norma foral 4/2005, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, cuyo artículo Único modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 7/1996, de 4 de julio.

1. La Comisión Europea tiene el honor de presentar al Tribunal de Justicia las siguientes observaciones:

I. MARCO JURÍDICO

2. Con base en el artículo 2, Capítulo III del título VIII (artículos 143 a 158) y Disposiciones Adi-

cional Primera y Transitoria Segunda de la Constitución Española, el País Vasco constituye una Comunidad Autónoma dentro del Reino de España que se rige por un Estatuto de Autonomía¹⁾ (en adelante "EAPV"). De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 2 del EAPV, el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante "CAPV") queda integrado por los Territorios Históricos que coinciden con las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. El artículo 41 del EAPV dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la CAPV vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico.

3. El EAPV establece que la competencia para la adopción de las normas tributarias recae en las Instituciones competentes de cada uno de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales). Así, dentro de 105 principios y bases del régimen de Concierto, el apartado 2 del artículo 41 menciona que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las

¹⁾ Aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 311979, de 18 de diciembre (BOE 306, de 22 de diciembre de 1979) (Anexo 1).

normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. Hay que señalar que las Juntas Generales (con funciones que se aproximan a las de parlamentos territoriales) están facultadas para aprobar normas y reglamentos forales. Las Diputaciones desarrollan la función ejecutiva en los Territorios Históricos.

4. Se incluyen seguidamente (artículo 41 del EAPV) como bases y principios de dicho régimen de Concierto los siguientes: la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los aduaneros, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales (sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección) las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; "la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma". El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio constitucional de solidaridad.
5. Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1981: de 13 de mayo, el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida por Ley 12/2002²⁾ (en adelante "el Concierto"). Dentro

²⁾ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 124, de 24 de mayo de 2002) (Anexo 2).

de su Capítulo 1, sobre Tributos, el artículo 3 sienta los deberes que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la armonización fiscal, a saber adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de "una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos.

6. Por lo que respecta a las reglas de colaboración entre la Administración del Estado y las Instituciones Forales es de destacar que ambas quedan recíprocamente obligadas por el artículo 4 del Concierto a comunicarse, con antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto puede negar a ser examinada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria que propicia en su seno el alcance de acuerdos sobre las eventuales discrepancias (artículos 63 y 64).
7. El Capítulo 11 del Concierto se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV, que se rigen por los principios de autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias) respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria (artículo 48).
8. La aportación del País Vasco al Estado consiste en un Cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que la CAPV no haya asumido (artículo 49).

Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto, se fija la metodología de fijación del cupo que se actualizará anualmente (artículo 50). Se tiene por cargas no asumidas aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la CAPV, a cuyo efecto se deduce del total de gastos del Presupuesto del Estado la dotación presupuestaria integra de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencia. Tras diversos y legalmente pormenorizados ajustes referidos a diversos tributos (IVA, Impuestos Especiales) (artículos 53 a 55) y compensaciones (artículo 56) se llega mediante índices a determinar el cupo de cada Territorio Histórico en función de su renta en relación con la del Estado (artículo 57).

9. Los ingresos que obtienen las Haciendas de los Territorios Históricos de la gestión y recaudación tributaria derivada del Concierto una vez descontado el Cupo a satisfacer al Estado, se distribuyen entre aquellas y la Hacienda General del País Vasco que recibe de tales Haciendas forales las aportaciones reguladas por los artículos 20 y siguientes de la Ley del País Vasco 21/1983, de 25 de noviembre³⁾.

II. LAS NORMAS IMPUGNADAS EN LOS ASUNTOS PRINCIPALES

10. Las disposiciones tributarias impugnadas en los asuntos principales introducen una nueva redacción de ciertos preceptos del Impuesto so-

bre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos. Conviene indicar que las tres normas Corales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos son similares.

11. El auto de reenvío centra la cuestión en tres de las disposiciones impugnadas, por ser las que mayor duda ofrecen y las que, en todo caso ejemplarizan las demás. Hay que señalar que las dos primeras disposiciones impugnadas son prácticamente idénticas en los tres Territorios Históricos.

A) El apartado cuatro de la disposición impugnada de Vizcaya, el apartado cuatro de la disposición impugnada de Álava, y el apartado tres de la disposición impugnada de Guipúzcoa dan nueva redacción a la letra a) del apartado 1 del artículo 29 de la del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los tres Territorios Históricos estableciendo que el tipo impositivo será con carácter general el 32,5 por 100%.

El tipo general del Impuesto sobre Sociedades según la normativa común del Estado (artículo 28.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) es del 35 por 100.

B) El apartado seis de la disposición impugnada de Vizcaya, el apartado cinco de la disposición impugnada de Álava y el apartado cuatro de la disposición impugnada de Guipúzcoa dan nueva redacción al artículo 37 del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los tres Territorios His-

³⁾ Ley 27, 1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos forales de sus Territorios Históricos (BOPV 182, de 10 de diciembre de 1983). (Anexo 3).

tóricos estableciendo, en substancia una deducción de la cuota líquida del 1 por 100 del importe de las inversiones en activos materiales nuevos.

Respecto de esta disposición no existe equivalente general en el ordenamiento tributario del Estado.

- C) El apartado siete de la disposición impugnada de Vizcaya da nueva redacción al artículo 39 del impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya estableciendo, en substancia, una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de las cantidades que se destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético.

Esta deducción tampoco existe en el ordenamiento tributario del Estado.

III. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

12. El órgano de remisión plantea si el artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, que dan nueva redacción a los artículos 29, 37 y 39 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 cada una de dichas entidades infraestatales dotadas de autonomía, han de

considerarse selectivas según la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de notificarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 CE

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

IV.A. La sentencia Azores⁴⁾.

13. En el asunto Azores el Tribunal de Justicia resuelve un recurso contra la Decisión de la Comisión⁵⁾ (en adelante la "Decisión Azores") que declaró incompatible con el mercado común la parte del régimen que adaptaba el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta por lo que respecta a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo "servicios intragrupos". En concreto, se discutía en tal asunto si las medidas de reducción de los tipos impositivos por parte de las autoridades de las Azores tenían carácter selectivo. El Tribunal de Justicia considera (apartado 56) que para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales. puesto que la propia existen-

⁴⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006. Portugal/Comisión. C-SS/03

⁵⁾ Decisión 2003/442, DO L 150 de 2003, p. 52 (Anexo 41).

cia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal". El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

14. El Tribunal hace referencia a la clasificación propuesta por el Abogado General Geelhoed de las tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la calificación como ayuda de Estado de una medida que file, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional (apartado 63). El asunto Azores (como el de autos), concernía la tercera solución, es decir aquella en la que una autoridad regional o local fija en el ejercicio de facultadas lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (apartado 65).

15. Pues bien, el Tribunal considera (apartados 58 y 66) que en esta tercera situación:

"el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia".

16. Por tanto, el Tribunal acepta, tal y como se había establecido en la decisión impugnada⁶⁾, que el criterio para determinar el marco de re-

ferencia a la hora de determinar la selectividad regional es el medio político y económico en el que operan las empresas, pero rechaza que éste sólo pueda ser el Estado.

17. A continuación (apartado 67) el Tribunal enumera, con referencia al punto 54 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed, tres requisitos para determinar cuándo puede considerarse que una decisión que se haya adoptado en tales circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas:

"es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en Su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central".

18. El Tribunal precisa los tres requisitos en el apartado siguiente:

"De lo anterior resulta que para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del

⁶⁾ Apartado 26.

tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”.

IV.B. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA AZORES A LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

1. Introducción

19. Tal y como resulta de la sentencia Azores, para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Para ello es preciso determinar el marco de referencia que fija la imposición considerada “normal”) ya sea todo el territorio del Estado miembro considerado o sólo una parte de éste.

20. En el caso de autos, las normas impugnadas en el asunto principal han sido adoptadas por los Órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos (Diputaciones Forales y Juntas Generales) que son los que tienen competencia para adoptar la normativa tributaria. Se trata, por tanto, de determinar, a la luz de las indicaciones dadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Azores, cuál es el marco de referencia para apreciar la selectividad de dichas normas, si el territorio del Estado o el de cada uno de los tres Territorios Históricos.

2. El criterio del apartado 58 (y 66) de la sentencia Azores

2.a. Interpretación

21. La Comisión considera que el criterio de que la región “desempeñe un papel fundamental en la

definición del medio político y económico en el que operan las empresas” constituye un criterio separado y anterior respecto a los requisitos enumerados en el apartado 67 de la sentencia. Las razones son las siguientes:

- Al utilizar la expresión autoridad que “desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas” el Tribunal adopta deliberadamente la expresión utilizada por la Comisión en la Decisión Azores. En otras palabras; el Tribunal no rechazó la afirmación de la Decisión Azores según la cual el criterio para determinar el mero de referencia territorial es si la autoridad regional determina el medio económico y político. en que se desenvuelven las empresas establecidas en la región o si, por el contrario esa capacidad corresponde al Estado; simplemente discrepó con la idea de que este marco de referencia no pudiera ser otro que el del Estado.
- Los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia están designados para aplicarse a “una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias”. Para la Comisión, “estas circunstancias” se refiere al caso en el que la autoridad regional que adopta un tipo impositivo menor que el general del Estado desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que operan las empresas, como resulta claramente del apartado precedente, el apartado 66. Sólo cuando se cumpla el criterio previo del apartado 58, recordado en el apartado 66) será necesario considerar además los tres requisitos del apartado 67. Como estos son acumulativos, si uno de ellos no se cumple, carece de relevancia si

la región ocupa un papel fundamental en la definición del medio político y económico (y viceversa).

- Los tres requisitos del apartado 67) si se examináis aisladamente se basan en los poderes de las autoridades regionales para adoptar una medida particular y en las consecuencias que se derivan de la adopción de esa medida. Sin embargo, este examen circunscrito a los poderes para adoptar una medida no puede determinar si la región ocupa o no un papel fundamental en la definición del medio político y económico, ya que, en substancia, no se refiere a la capacidad normativa y ejecutiva para determinar el marco de acción de las empresas" ni a la cuestión de si tales empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En efecto, valga como ejemplo el caso de una región que tuviera autonomía para adoptar una determinada medida fiscal (i.e. una de reducida importancia) pero donde el Gobierno central conservara el grueso de las competencias normativas y de ejecución. Parece claro que las circunstancias de que la autoridad infraestatal cuente con un estatuto político y administrativo distinto haya adoptado la medida sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido) o que las consecuencias financieras de la medida no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central) por si mismas no ponen en absoluto de manifiesto que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas establecidas en su territorio, ni dicen nada

sobre el carácter comparable o no de la situación fáctica y jurídica de aquellos que no se encuentran en tal territorio.

2.b. Aplicación a los Territorios Históricos

22. El Tribunal no define en su sentencia qué hay que entender por entidad que "desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas". La Comisión considera que esta noción debe ser interpretada en el sentido de que la entidad infraestatal goza de un grado de autonomía sobre el medio político y económico comparable a la influencia ejercida por el Gobierno central de un Estado miembro cuya Constitución no prevé autonomía regional. La razón estriba a la luz de las disposiciones del Tratado sobre ayudas de Estado, en que para determinar si ciertas empresas se benefician de una determinada ventaja es necesario comparar su situación a la de otras empresas que operan en el mismo medio político y económico.
23. La Comisión es de la opinión que los órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales), que son quienes ejercen autonomía fiscal, no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos.
24. En efecto, si se establece un inventario de medidas que determinan el medio político y económico en el que operan las empresas, habrá que tomar en consideración principalmente:
 - factores de producción: trabajo (derecho laboral, disponibilidad y capacitación de la

- mano de obra, nivel mínimo interprofesional), política de inmigración, etc.;
- cargas públicas (fiscalidad directa e indirecta);
 - grandes infraestructuras y medios de transporte.
25. Pues bien, los Órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos apenas tienen competencias en estas cuestiones fundamentales para las empresas.
26. En efecto según el artículo 37.3 del EAPV los Órganos Forales de los Territorios Históricos tendrán competencias exclusivas, dentro de sus respectivos territorios, en las siguientes materias:
- a) Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones.
 - b) Elaboración y aprobación de sus presupuestos.
 - c) Demarcaciones territoriales de ámbito supramunicipal que no excedan los límites provinciales
 - d) Régimen de los bienes provinciales y municipales tanto de dominio público como patrimoniales o de propios y comunales.
 - e) Régimen electoral municipal.
 - f) Todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto o que le sean transferidas.
27. El artículo 37.4 del EAPV añade que a los Órganos Forales les corresponderá asimismo el desarrollo normativo y la ejecución dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale. La Ley del País Vasco 27/1983⁷⁾ determina en su capítulo II las materias en las que los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva (artículo 7.a), competencia de desarrollo y ejecución (artículo 1.b) y competencia de ejecución (artículo 7.e). De entre las materias citadas en dicho capítulo II, sólo la competencia exclusiva⁸⁾ en "obras públicas cuya realización no afecte a otros Territorios Históricos o no se declare de interés general por el Gobierno Vasco" (artículo 7.a) 10) y la competencia de ejecución⁹⁾ en materia de urbanismo¹⁰⁾ podrían formar parte de las competencias que sirven para definir el medio político y económico en el que operan las empresas.
28. Por su parte, el artículo 41.2 del EAPV establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la estructura general im-

⁷⁾ Ley 27/1983, de 25 de noviembre, citada en la nota 3 supra (Anexo 3).

⁸⁾ De acuerdo con el artículo 8.1 de la misma Ley, en las materias que sean de la competencia exclusiva de los Territorios Históricos les corresponden a éstos las siguientes potestades: a) Normativa, aplicándose las normas emanadas de sus Órganos forales con preferencia a cualesquiera otras; b) Reglamentaria; e) Administrativa incluida la inspección; d) Revisora en vía administrativa.

⁹⁾ Según el artículo 8.3 de la misma Ley en las materias en que corresponde a los Territorios Históricos la ejecución, tendrán las siguientes potestades que ejercerán de conformidad con las disposiciones de carácter general que en desarrollo de su legislación dicten las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma: a) Reglamentaria, para la organización de sus propios servicios; b) Administrativa, incluida la inspección; c) Revisora en la administrativa. Queda excluida, por tanto la competencia normativa

¹⁰⁾ Facultades de iniciativa., redacción, ejecución, gestión, fiscalización e información, así como las de aprobación de los instrumentos de la Ordenación Territorial y Urbanística en desarrollo de las determinaciones del planeamiento de rango superior dentro de su ámbito.

positiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

29. Conviene señalar en este sentido que en los Territorios Históricos casi todos los impuestos son recaudados por las Diputaciones Forales que, mediante transferencias directas e indirectas, redistribuyen lo recaudado a otros niveles de gobierno. Sin embargo en lo que respecta al gasto, las Diputaciones Forales tienen muy pocas competencias. Es muy ilustrativo observar lo que la propia Diputación Foral de Guipúzcoa indica en su página web¹¹⁾.

"La Diputación Foral de Gipuzkoa recauda la parte más importante de los impuestos pagados por los residentes en el Territorio. Consecuentemente debe transferir la mayor parte de lo que ingresa, a otros niveles de Gobierno, fundamentalmente al Gobierno Vasco y los Ayuntamientos para que estos puedan financiar sus competencias de gasto. Por ello, no es extraño que (...) casi el 80% del gasto de la Diputación consista en transferencias a otros gobiernos. Esto simplemente pone de manifiesto que la Diputación es en lo esencial un recaudador de impuestos para otras Administraciones¹²⁾.

Al margen de esto, y si nos centramos en el gasto propio de la Diputación, sus tareas básicas son la construcción de infraestructu-

ras (carreteras y Obras Hidráulicas) y la Protección social (mediante diversos programas de asistencia a grupos como los ancianos, los minusválidos, los individuos en situación de pobreza, etc.). Estos dos programas representan casi el 50% del gasto de la Diputación (neto de transferencias a otros gobiernos). Si a esto añadimos el coste de la Deuda y los gastos de Administración y gobierno, se supera más del 80% del gasto propio de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Este gasto propio suponía en 1995 un 4% del PIB de Gipuzkoa, siendo equivalente a poco más del 9% del gasto total del Sector público en Gipuzkoa¹³⁾.

30. Se deriva estas consideraciones que los Órganos Forales de los Territorios Históricos no tienen competencias suficientes para determinar el conjunto de los factores que constituyen el medio político y económico en el que operan las empresas¹⁴⁾.
31. No hay que perder de vista que el medio económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos está determinado en gran parte por el Derecho comunitario. Pues bien, hay que recordar que

¹³⁾ Como indica en la misma página web la Diputación Foral de Guipuzcoa, "su gasto es menor que el de los Ayuntamientos" I Zubiri ("El sector público del País Vasco en la actualidad", *Ekonomia* n° 54, 2003, página 78) observa en este sentido que "quien recauda es quien menos gasta ya que las diputaciones son el nivel de gobierno más pequeño (en términos de gasto) y representan poco más del 8% del gasto público total" (Anexo 61).

¹⁴⁾ Conviene indicar que en materia de impuestos indirectos la capacidad normativa de los Territorios Históricos es muy escasa. Así los Territorios Históricos no tienen ninguna capacidad normativa en los impuestos indirectos más importantes (IVA, Especiales más importantes etc.). En los impuestos de matriculación y gasolinaz (en fase minorista) los Territorios Históricos pueden variar los tipos dentro de los límites establecidos por el Estado

¹¹⁾ http://www.gipuzkoa.net/estructura-econojica/Cap25/3_cap25.html (Anexo 5)

¹²⁾ Todos los subrayados en las citas son nuestros.

la posición tomada por el Reino de España con respecto a las propuestas de legislación comunitaria está determinada por el Gobierno central y no por los Órganos Forales de los Territorios Históricos.

32. En realidad, que sea el Estado quien desempeña un papel fundamental en la definición del medio económico en el que operan las empresas parece una consecuencia ineludible de la obligación constitucional que pesa sobre el Estado de garantizar la unicidad del orden económico nacional. Como resalta el Tribunal Constitucional español, una de las manifestaciones de la unidad básica del Estado español que la Constitución proclama se concreta en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre fundamento jurídico 3). La efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica sin los cuáles no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 96/2002, de 25 de abril) fundamento jurídico 11). (Anexo 7).
33. Dado que los órganos Forales de cada uno de los Territorios Históricos no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, el análisis de los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores deviene innecesario. En efecto, tanto si, como sostiene la Comisión, el criterio del apartado 58 de la sentencia es un criterio anterior y separado de

los requisitos del apartado 67 como si, *quod non*, es un test de la intensidad de los requisitos del apartado 67, de tal forma que estos tres deberían ser tan intensos que el resultado sería la situación descrita en los apartados 58 y 66 de la sentencia, parece obvio, a la luz de sus escasas competencias) que los Órganos Forales no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en cada uno de los Territorios Históricos. Por tanto, estos territorios no pueden ser el marco de referencia dentro del cual analizar si existe selectividad, sino que habrá que comparar la situación fiscal de las empresas establecidas en ellos con la de las establecidas en el resto del Estado.

34. La Comisión analizará en cualquier caso la aplicación de los requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores a los Territorios Históricos.

3. Los tres requisitos del apartado 67 de la sentencia Azores

3.a. Primer requisito: autonomía institucional

35. Como observa el Tribunal nacional en su auto de remisión, no parecen presentarse muchas dudas en lo que respecta al primer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores. En efecto, de acuerdo con el artículo 141 de la Constitución española "la provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia (...)". El gobierno y la administración autónoma de las provincias estarán encomendados a Diputaciones u otras Corporaciones de carácter representativo (...). En consecuencia, los Órganos Forales cuentan con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

3.b Segundo requisito: autonomía en materia de procedimiento

36. En su auto de remisión prejudicial el Tribunal nacional expone sus dudas sobre la interpretación y aplicación de este segundo requisito, indica que el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta es con unos mecanismos, no coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos examinar su adecuación al Concierto. Desde un punto de vista material observa que si bien los órganos competentes de los Territorios Históricos pueden libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política en principio están sólo referidas a su propio ámbito, el EAPV (artículo 41.2) y el propio Concierto (artículos 2 y 3), establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.

3.b.1. Interpretación del segundo requisito

37. Conviene recordar que según el apartado 67 de la sentencia Azores, la decisión debe haber sido adoptada "sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido".

38. De esta formulación resulta que es suficiente con que se prevean mecanismos de intervención, independientemente de la utilización

práctica que se haga de los mismos, para que la intervención del Gobierno central excluya la autonomía de la entidad infraestatal. Es decir, la intervención puede ser potencial y no es necesario que sea actual. Conviene pues examinar los medios de acción a disposición del Gobierno central independientemente de su utilización o no en el caso concreto.

39. Interesa saber en particular cuál es la intensidad que debe tener la intervención a la que hace referencia el Tribunal. Parece claro que si la intervención del Gobierno central "directamente en su contenido" se interpretara como la posibilidad de poder adoptar él mismo la medida o de dar órdenes a la autoridad infraestatal (es decir, determinando directamente su contenido, sin adoptar formalmente el mismo), probablemente este segundo requisito constituiría en realidad una negación del primero (autonomía política y administrativa de la autoridad regional). Se impone por tanto una interpretación diferente en la que otro tipo de intervención posible que tenga una intensidad algo menor sea suficiente para negar la autonomía procedimental tal como la concibe el Tribunal.

40. En este sentido, hay que observar que además de la autonomía puramente procedimental, el apartado 68 de la sentencia contiene una calificación adicional de la autonomía que se refiere al contenido o a la extensión de ésta. Según el Tribunal: "De lo anterior resulta que (...) para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar para el territorio de su competencia medidas de re-

ducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

41. Esta formulación parece tener su origen en los puntos 54 y 70 de las conclusiones del abogado General Geelhoed. Según el punto 54, "autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo) y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo¹⁵⁾". Si bien en las conclusiones del Abogado General estos dos aspectos aparecen como elementos acumulativos, la formulación escogida por el Tribunal en su sentencia parece indicar que el tercer requisito establecido en el apartado 67 debe interpretarse a la luz de la frase final del apartado 68, teniendo en cuenta en particular que el apartado 67 reenvía al apartado 54 de las citadas conclusiones. No se trataría, pues, de dos requisitos acumulativos, sino que el tercer requisito tiene dos componentes indisociables. En efecto, cuando existen mecanismos de intervención es porque existen límites materiales que la entidad infraestatal debe respetar. El mecanismo de intervención tiene como objeto efectuar un posible control a priori.

¹⁵⁾ Quizás sea aún más claro el Abogado General Geelhoed en el punto 70 de sus conclusiones, en el que observa: "A mi juicio, el hecho de que las reducciones de impuestos controvertidas se adoptaran al amparo del citado principio de solidaridad nacional excluye por sí mismo el concepto de verdadera autonomía de procedimiento, entendida en el sentido que he descrito. La misma idea del citado principio más bien a los gobiernos regional y central a cooperar para garantizar la redistribución en el conjunto del territorio portugués"

42. Se deriva de estas consideraciones que si la autoridad infraestatal está sujeta a obligaciones procedimentales de concertarse con el Gobierno central y/o a obligaciones materiales de tomar en consideración las repercusiones de sus decisiones en el conjunto del territorio (por ejemplo respeto de los principios de igualdad, solidaridad, equilibrio territorial, no distorsión de la competencia presión fiscal equivalente, etc.) el segundo requisito del apartado 67 de la sentencia Azores no se cumplirá.

3.b.2 Aplicación del segundo requisito en los Territorios Históricos

43. La Comisión considera que debido a las obligaciones procedimentales y materiales a. las que están sujetos los órganos Forales, no se cumple el segundo requisito de la sentencia Azores en el caso de los Territorios Históricos.

3.b.2.1. Obligaciones procedimentales

44. Tal y como lo describe el TSLPV en el fundamento jurídico segundo apartado 4º) de su auto de reenvío., la competencia para la aprobación de la normativa tributaria recae en las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales)¹⁶⁾. Sin embargo, tanto el Gobierno central como el Gobierno de la CAPV intervienen en el procedimiento de adopción de una norma tributaria foral.

¹⁶⁾ Cada Territorio Histórico cuenta con sus propias normas procedimentales aunque presentan aspectos comunes. En los tres Territorios Históricos la aprobación de las normas forales encomendada a las respectivas Juntas Generales, asambleas con capacidad normativa de carácter representativo y elegidas por sufragio directo. Otras normas fiscales son aprobadas por el órgano de gobierno elegido por dichas asambleas y responsable antes las mismas, la Diputación foral, mediante fórmulas de delegación legislativa (decretos forales normativos) o mediante normas jerárquicamente subordinadas (decretos forales, órdenes forales).

45. En primer lugar, por lo que respecta a la intervención del Gobierno central, es preciso recordar que según el artículo 2 "Principios generales" del Concierto, "el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

(...)

Tercero. Coordinación armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco, (...)

46. Así, por un lado, en virtud del artículo 4 del Concierto las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunican al Gobierno central, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas.

47. Cuando como consecuencia de esta comunicación se efectúen observaciones en relación con las propuestas de disposiciones normativas, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar la convocatoria de la Comisión de coordinación y evaluación normativa, que analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto e intentará con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria (artículo 64.a) del Concierto. Según

el artículo 63 del Concierto esta Comisión está compuesta por cuatro representantes del Gobierno central y por cuatro representantes de la CAPV designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuáles lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

48. Por otro lado, y como recuerda el auto de remisión en su fundamento jurídico 4º, apartado B), existe la posibilidad de control jurisdiccional a posteriori de las disposiciones fiscales puestas en vigor. Este control versará sobre los importantes límites materiales a los que está sometida la autonomía tributaria de los Territorios Históricos y que se analizarán en el siguiente apartado. En su sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Anexo 8), el Tribunal Supremo recordó (fundamento jurídico tercero) que el producto normativo de las Juntas Generales (las Normas forales), que tiene carácter reglamentario, "ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial (art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos".

49. A este respecto, hay que señalar que, de conformidad con el artículo 129.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa¹⁷⁾, existe la posibilidad de solicitar la suspensión de la vigencia de la Norma foral impugnada. Así, por ejemplo, el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo¹⁸⁾, de la Diputación

¹⁷⁾ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁸⁾ Decreto Foral 32/2005 de 24 de mayo, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 99 de 27 de mayo de 2005).

Foral de Guipúzcoa y el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre¹⁹⁾, de la Diputación Foral de Vizcaya, fueron suspendidos cautelarmente por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por autos de 27 de septiembre de 2005 y de 14 de junio de 2006, respectivamente.

50. En segundo lugar, las facultades de la CAPV también suponen una limitación de la autonomía de procedimiento en materia tributaria de los Órganos Forales.
51. Así, de conformidad con el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1989²⁰⁾, las Diputaciones Forales remiten al Órgano de Coordinación Tributaria de la CAPV el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación. Este Órgano de Coordinación emite informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica
52. Resulta así que la autonomía procedimental de los Órganos Forales de los Territorios Históricos está sometida a dos filtros previos provenientes de las exigencias de coordinación armonización fiscal y colaboración tanto con el Estado como con la CAPV que, aunque no sean coercitivos, encuadran y limitan su libertad, como se deriva de la posibilidad de impugnación jurisdiccional a posteriori.

¹⁹⁾ Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (BOB 249 de 31 de Diciembre de 2005)

²⁰⁾ Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal (BOPV n° 109, de 9 de junio de 1989 (Anexo 9).

53. Habida cuenta de estas posibilidades de intervención del Gobierno central y de las Instituciones comunes de la CAPV, es preciso concluir que los órganos Forales de los Territorios Históricos no gozan de una verdadera autonomía de procedimiento en el sentido de los apartados 67 y 68 de la sentencia Azores.

3.b.2.2. Obligaciones materiales

54. En su auto de reenvío el TLPV señala, en sustancia, que el Concierto refleja límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios.
55. La Comisión observa que la autonomía tributaria de los Territorios Históricos está fuertemente limitada por los límites filados en el Concierto. Así, el artículo 41.2.a) del Concierto establece que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrá mantener, establece y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo él la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y las que dice el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad".
56. En primer lugar, por lo que respecta a las obligaciones de armonización fiscal con el Estado, hay que recordar, de entrada que el sistema tributario de los Territorios Históricos debe respetar la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía y la estructura general impositiva del Estado. Además, debe someterse a los Tratados o Con-

venios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera (artículo 2).Uno del Concierto). Por otro lado, las normas del Concierto han de interpretarse de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributadas (artículo 1.Dos del Concierto).

57. De manera análoga, se prevé en el artículo 48 del Concierto que las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV se regirán por, entre otros, el principio del respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía y el de la coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.
58. Es preciso subrayar, a continuación, que en la elaboración de la normativa tributaria, los Territorios Históricos se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y respetarán y garantizarán 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 (artículo 3 del Concierto).
59. El Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre estos límites a la autonomía tributaria de los Territorios Históricos. En su sentencia de 9 de diciembre de 2004 (anexo 8) declaró (fundamento jurídico tercero) que las exigencias filadas en el Concierto (prohibición de menoscabar la competencia empresarial o

distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como la necesidad de una presión fiscal efectiva global que no sea inferior a la del territorio común) "constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco".

60. En esa misma decisión el Tribunal Supremo recuerda (fundamento jurídico octavo) que su sentencia de 23 de diciembre de 1996 "destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley".
61. Más claro es aún si cabe el Tribunal Supremo respecto de la obligación del artículo 3 del Concierto de que los Territorios Históricos mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. En el fundamento de Derecho undécimo, el Tribunal Supremo declara:

"La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado".

62. Una ilustración clara de estos límites es el párrafo 5 del preámbulo de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa (anexo 101), según el cual:

“Para la consecución de estos objetivos se han tenido presentes dos aspectos fundamentales, de una parte, el respeto a los principios generales y de armonización fiscal establecidos en los artículos 3 y 4, respectivamente, del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1.9811 de 13 de mayo y por ello esta Norma Foral presenta un esquema muy similar a la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente para territorio de régimen común (...)”²¹⁾.

63. Estos límites explican por otro lado, la disposición adicional segunda del Concierto, según la cual “en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones) de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento”²²⁾.

64. La autonomía de los Territorios Históricos también está limitada por las exigencias derivadas de otros principios constitucionales. Así, en su

²¹⁾ El preámbulo de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya contiene la misma mención.

²²⁾ Esta disposición muestra, por otro lado, que la norma estatal es la norma de referencia.

sentencia de 25 de abril de 2002 (STC 96/2002) (Anexo 1), el pleno del Tribunal Constitucional declaró, de manera indirecta²³⁾, la inconstitucionalidad de determinados beneficios fiscales al juzgar que no tenían justificación desde el punto de vista de los principios del artículo 31.1 de la Constitución española (generalidad, capacidad e igualdad) ni tampoco desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (artículos 38, 138.2, 139.1 y 139.2 de la Constitución española).

65. Respecto de los principios de generalidad, capacidad e igualdad, el Tribunal Constitucional indica en el fundamento jurídico 9 de la sentencia:

“En suma, la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por negar incluso, en ocasiones a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 de la Constitución española (generalidad...

²³⁾ El objeto del recurso de inconstitucionalidad era la disposición adicional octava incluida en la Ley Estatal 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. Esta disposición extendía a los contribuyentes no residentes en España los beneficios fiscales de la normativa de los Territorios Históricos. Por esta razón, el Tribunal Constitucional indica (fundamento jurídico 2) que “al ser el crédito fiscal aprobado por la disposición impugnada el equivalente de los beneficios fiscales previstos en las normas forales para los residentes en los territorios forales, será necesario acudir a éstas para conocer su alcance...”.

dad, capacidad e igualdad) sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo".

66. El Tribunal Constitucional señala además que los beneficios fiscales en cuestión no superan tampoco el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresas residencia y circulación. Así, en el fundamento jurídico 12:

"Conforme a lo dicho,- la medida incorporada a la disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 de la Constitución española, y, además resulta lesionada tanto la libertad de circulación del artículo 139.2 (de la Constitución española) (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art.

139.1 (de la Constitución española) en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 (de la Constitución española), que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos; las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), si garantiza el derecho a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio o una falta de beneficio desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos" (STC 8/1986, de 21 de enero) FJ 4)".

67. De manera análoga, en su sentencia 718/99, de 30 de septiembre de 1999 (anexo 11), el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco declaró la nulidad del artículo 26 de cada una de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos por la violación de diversos principios constitucionales y, en particular, del deber básico de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución española. Así, en el fundamento jurídico séptimo, observa:

" ... puesto que alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva normativa foral del (Impuesto sobre Sociedades) establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 (de la Constitución española) en conexión con el de capacidad, económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e idónea. Para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser

- susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja inasumibles”.
68. En segundo lugar, aunque de menor importancia también existen límites materiales a la autonomía en materia de procedimiento de los órganos Forales provenientes de las exigencias de armonización, coordinación y colaboración fiscal impuestas por la CAPV.
69. Hay que recordar, de entrada, que según el artículo 41.2.a) del EAPV, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos “podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma”.
70. A continuación, es preciso mencionar que el apartado 3 del artículo 14 de la Ley del País Vasco 27/1983²⁴⁾, dispone que sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, “las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.”
71. Por su parte, el artículo 2²⁵⁾ de la Ley 3/1989 del País Vasco estipula que las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco. El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma.
72. De conformidad con el artículo 5 de la Ley 3/1998) se armonizarán, cuando proceda, ciertos elementos del Impuesto de Sociedades, entre ellos los siguientes aspectos sustantivos:
- 1.- Ámbito de aplicación.
 - 2.- El hecho imponible.
 - 3.- El sujeto pasivo.
 - 4.- La base imponible.
 - 5.- La base liquidable.
 - 6.- El tipo de gravamen.
 - 7.- Las deducciones de la cuota.
 - 8.- El devengo.
 - 9.- Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos a cuenta.
 - 10.- Los regímenes especiales.

²⁴⁾ Ley 27/i 983, de 25 de noviembre, citada en la nota 3 supra (Anexo 3).

²⁵⁾ Redactado conforme lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco n° 4/1998, de 6 de marzo (BOPV n° 60. de 30 de marzo de 1998).

73. El mecanismo de control de estas importantes limitaciones es la obligación impuesta por el artículo 11 de la Ley del País Vasco 3/1989, de que las Diputaciones Forales remitan al Órgano de Coordinación Tributaria de la CAPV el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al Órgano a quien corresponda su aprobación. Este Órgano de Coordinación emite informes sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la citada Ley autonómica.

74. De nuevo, son muy ilustrativas las afirmaciones de la Diputación Foral de Guipúzcoa en su página web²⁶⁾:

"Los impuestos están concertados con las Diputaciones de los Territorios Históricos. En principio esto implica que cada una de ellas puede establecer sus impuestos como considere oportuno y que los sistemas fiscales pueden diferir considerablemente entre Territorios. Sin embargo, la diferenciación de impuestos en un ámbito tan reducido especialmente como la CAPV en el que, además, existe una gran integración económica y una movilidad considerable de factores y personas, puede dar lugar a ineficiencias considerables. Simplemente si los sistemas fiscales son muy diferentes, los factores productivos e incluso las personas pueden cambiar de ubicación en busca de una fiscalidad más benigna. Esto podría desatar una competencia fiscal a la baja entre Territorios para atraer factores de los demás Territorios y evitar la migración de los propios. El resul-

tado, sería, un nivel ineficientemente bajo de impuestos.

La diferenciación, además del coste de eficiencia, introduciría inequidades ya que implicaría que contribuyentes iguales dentro de la CAPV paguen impuestos distintos porque residen en Territorios diferentes.

A fin de evitar, o por lo menos limitar, esas distorsiones en 1989 se creó el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCT). Este Órgano está constituido por tres representantes del Gobierno Vasco y uno de cada Diputación Foral. Su misión es impulsar la coordinación fiscal entre Territorios. Los acuerdos dentro del OCT si bien no son vinculantes para las Diputaciones, en la práctica han servido para que, al menos hasta el momento, las diferencias entre los sistemas fiscales de los Territorios Históricos sean muy pequeñas y, ciertamente, insuficientes para crear distorsiones o inequidades significativas".

75. Habida cuenta de todo lo que antecede, es preciso concluir que la autonomía tributaria de los Territorios Históricos está fuertemente circunscrita por los límites filados en la Constitución, EAPV y Concierto.

3.b.3. Conclusión sobre el segundo requisito

76. Ni procedimental ni materialmente los Órganos Forales tienen la posibilidad de reducir el tipo del impuesto de sociedades o de introducir ciertas deducciones "con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado". En consecuencia no se cumple el segundo requisito del apartado 67 de la sentencia Azores.

²⁶⁾ http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap25/5_cap25.htm (anexo 12)

3.c. Tercer requisito: autonomía económica

77. En su auto de remisión el Tribunal nacional considera que la CAPV opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda que se le presenta al Tribunal de remisión deriva de que, aun siendo el nivel competencial de la CAPV muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, su autonomía queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como “sistema monetario”, “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”, “régimen económico de la Seguridad Social”, “obras públicas de interés general”, entre otras que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por eso considera que 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 de su propio Tribunal Constitucional (SSTC 96/1984, de 19 de octubre, y 96/2002, de 25 de abril, entre otras).

3.c.1. Interpretación del tercer requisito

78. El tercer requisito aparece enunciado en los apartados 67 y 68 de la sentencia Azores:

67. (...) Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68. De lo anterior resulta que (...) para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”.

79. En primer lugar, la Comisión observa que este requisito parece partir de la premisa de que una reducción del tipo del impuesto sobre sociedades tiene por consecuencia una caída de los ingresos fiscales. Sin embargo, aunque esto sea así en una buena parte de los casos, no tiene por qué serlo en todos, si se examinan únicamente los ingresos de la autoridad que adopta la medida. De hecho, es probable que a plazo no lo sea, ya que la caída de ingresos por empresa se verá sobrecompensada por el efecto llamada (establecimiento de empresas) originado por la reducción del tipo del impuesto.

80. En este sentido; en sus alegaciones en los asuntos de las vacaciones fiscales, las propias autoridades vascas ya observaron que el resultado a plazo de las vacaciones fiscales no sería una merma sino un aumento de los ingresos

públicos²⁷⁾. Es interesante señalar además que el Tribunal de Primera Instancia, consideró en dos sentencias que tal aumento aún de acreditarse, es irrelevante para examinar si una medida cumple con el requisito de selectividad²⁸⁾. Conviene observar asimismo que todos los intentos de control fiscal multilateral a nivel internacional (OCDE) "código de conducta" et.) se basan precisamente en que los Estados con altos pierden ingresos fiscales frente a los Estados con tipos más bajos para algunas clases de empresas o para algunas porciones de su territorio²⁹⁾.

81. En cualquier caso, el posible efecto futuro de disminución de los ingresos fiscales no puede

ser determinante a la hora de examinar la naturaleza de ayuda de la medida fiscal. De lo contrario habría que esperar al efecto de la medida (si aumenta o reduce los ingresos fiscales) para determinar si la norma debería haber sido notificada anteriormente a su adopción. No sólo sería éste un ejercicio impracticable (una determinada medida puede ocasionar una bajada de los ingresos fiscales en el corto plazo y en cambio, un aumento más adelante, con lo que la medida constituiría ayuda o no dependiendo del momento en que se analizase cuál ha sido el efecto en los ingresos), sino que, además, sería contrario a uno de los principios básicos de la disciplina del control de las ayudas de Estado, el de la prohibición de conceder cualquier ayuda antes de que sea aprobada por la Comisión tras su preceptiva notificación.

82. No obsta a esta interpretación el hecho de que, para constituir ayuda de Estado, la ventaja deba financiarse mediante fondos estatales lo que (supuestamente) no ocurriría si los ingresos fiscales de la región que adopta la medida aumentaran como resultado de la medida fiscal. La evaluación del posible contenido de ayuda de una medida debe efectuarse en un determinado momento y en relación con cada empresa concreta a fin de determinar si va a recibir más ayudas del Estado o contribuir menos a la financiación de bienes y servicios públicos. De lo contrario, estaría justificada cualquier forma de ayuda por cuanto anima a una empresa a establecerse en un determinado Estado miembro, le permite aumentar sus futuros ingresos impositivos o evita que abandone el país³⁰⁾.

²⁷⁾ En su escrito de demanda en el asunto T-227/01, los demandantes (Territorio Histórico de Álava, Diputación Foral de Álava, CAPV y Gobierno del País Vasco) sostienen (punto 52) que "en este sentido, la medida que nos ocupa (crédito fiscal) responde a la lógica del sistema, que un operador privado (en el caso de que un operador privado pudiera recaudar impuestos) estaría dispuesto a otorgar la deducción fiscal que nos ocupa. En efecto, respecto a grandes inversiones, que en el futuro van a incrementar la recaudación, resulta lógico que se acepte una reducción parcial y transitorio de impuestos, sin que dicha gran inversión quizá no se produciría". Quizás son aún más claros los demandantes en su escrito de réplica, en el que observan (punto 76): "Así, por ejemplo, un Estado miembro puede legítimamente bajar los tipos de gravamen, pensando en aumentar la recaudación al lograr potenciar la actividad económica. Y puede igualmente establecer deducciones por inversiones, o reducciones en la base imponible en los primeros años de vida de la empresa, pensando en fomentar la actividad económica y recaudar más a largo plazo". Ver asimismo el punto 54 del escrito de demanda en el asunto T-231/01.

²⁸⁾ Sentencias de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros contra Comisión, T-92/00 y T-103/00, Rec. p. 1-1385, apartado 62; y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros contra Comisión, T-269/99, T-271/99 y T-272/99, apartado 64.

²⁹⁾ Ver asimismo las observaciones de los Países Bajos en el procedimiento que condujo a la Decisión de la Comisión del 7 de diciembre de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180, de 18 de julio de 2003, página 52, apartado 51), "(...) la introducción del régimen ha puesto freno a la tendencia a deslocalizar las actividades de financiación a otros países. En este sentido, cabe considerar que la introducción del régimen ha tenido un efecto positivo para los ingresos fiscales de los Países Bajos" (anexo 13).

³⁰⁾ Ver la Decisión de la Comisión, de 17 de diciembre de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional, ya citada, apartado 84 (Anexo 13). Ver también las sentencias citadas en la nota 28.

83. Conviene subrayar asimismo que aunque la medida pueda suponer un aumento en los ingresos de la entidad infraestatal, probablemente este incremento se produzca en detrimento de los ingresos del resto del territorio de referencia. Por eso el Tribunal de Primera Instancia considera como poco plausible que haya un aumento de ingresos en el caso de beneficios fiscales, una vez que se determina adecuadamente cuál es el territorio de referencia con respecto al cual se debe examinar el carácter selectivo de la medida³¹⁾. Así por ejemplo, cuando un Territorio Histórico adopta una determinada norma que establece un tipo un poco más bajo que el aplicable en el resto del territorio nacional es con vistas precisamente a atraer inversiones que se localizarían si no en otras partes de España. Por eso precisamente Comunidades Autónomas como La Rioja o Castilla y León, limítrofes con los Territorios Históricos, ven con recelo este tipo de medidas. La medida fiscal en estos asuntos intentan precisamente dar una serie de beneficios adicionales tomando como punto de referencia, a la hora de determinar su alcance y, por lo tanto, a la hora de determinar los parámetros de comparación que influyen la decisión empresarial, los tipos y las ventajas que da la ley aplicable al resto del Estado. Como resultado, es de prever que los ingresos del resto del Estado disminuyan, en el caso de que la medida fiscal consiga atraer inversiones adicionales. Desde este punto de vista las medidas fiscales tienen como efecto efectuar una transferencia de fondos de la hacienda del Estado a la hacienda de los Territorios Históricos. Es más, es proba-

³¹⁾ Sentencias de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros contra Comisión, apartado 62; y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros contra Comisión, apartado 64, citadas supra nota 28.

ble que el posible aumento de ingresos del Territorio Histórico en cuestión sea menor que la disminución de ingresos del Estado, lo que significa que hay una merma de los recursos públicos considerados en su conjunto.

84. En segundo lugar, en ningún sistema se encontrarán transferencias earmarked del Gobierno central a la entidad infraestatal para compensar las reducciones de los tipos. En cualquier caso, debido a que el dinero es fungible, cualquier flujo monetario que libere de cierto gasto público a la entidad infraestatal (tanto si es un aumento de las transferencias del Gobierno central como una reducción de las transferencias de la entidad infraestatal al Gobierno central o a otras regiones) permite que ese dinero se aplique para otros fines, o que se tengan que recaudar menos impuestos. En consecuencia, para determinar si una entidad infraestatal asume todas las consecuencias financieras de una reducción de los tipos impositivo es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.
85. Hay que reseñar, además, que no es suficiente con hacer un análisis estático, sino que el examen tiene que ser dinámico ya que los flujos monetarios territoriales pueden variar en el tiempo en función, entre otras variables, de los efectos de una reducción de tipos, efectos que son difíciles de prever en el momento en que se adopta la medida en cuestión. No se trata por tanto de analizar únicamente transferencias reales sino de examinar si existen mecanismos que puedan generar transferencias en uno u otro sentido.

86. Así, en el asunto Azores, el Tribunal consideró suficiente para excluir el tercer requisito la existencia de mecanismos de transferencia sin analizar los flujos reales (apartados 72 a 75 de la sentencia). En concreto, parece deducirse del apartado 75 que la mera existencia de un mecanismo de solidaridad conlleva que no se cumpla el tercer requisito. Y es que, en efecto, la existencia de mecanismos de solidaridad interterritorial implica que las consecuencias económicas de las decisiones fiscales de las autoridades se extiende a todo el territorio del Estado tanto porque aumenten los flujos hacia la región como porque disminuyan los flujos desde la región.
87. Hay que tener en cuenta en este sentido que los mecanismos de solidaridad interterritorial son susceptibles de canalizar flujos en ambas direcciones según sean los niveles respectivos de renta. Así, un territorio puede ser receptor neto en un momento determinado (por ejemplo, en el del establecimiento de un tipo impositivo menor) pero, más adelante, gracias al crecimiento económico producido por el dinamismo económico (establecimiento de empresas) provocado por la reducción del tipo, podría convertirse en un territorio contribuidor en términos de solidaridad interregional³²⁾.
88. Hay que apuntar, además, que mecanismos de solidaridad no son sólo aquellos que se llaman así, sino también otros como, por ejemplo, el mecanismo de la caja única de la Seguridad Social, la garantía por parte del Estado de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos, etc. En efecto, todos estos mecanismos son susceptibles de canalizar recursos entre los diferentes territorios y, por tanto de impedir que una disminución de los tipos tenga consecuencias sobre el medio en que operan las empresas.
89. Por último, hay que señalar las consecuencias anómalas que se producirían de considerar que sólo existe ayuda cuando, de ser el efecto una disminución de ingresos de la autoridad que adopta la medida, se demuestra efectivamente un transvase de fondos comparable en su magnitud al de los ingresos no realizados a una entidad infraestatal determinada a través de un mecanismo de solidaridad cuyo objetivo es precisamente el compensar tales pérdidas. De aceptarse tal interpretación de este requisito, existe el riesgo de que una entidad infraestatal con idénticos poderes y limitaciones a la hora de adoptar su normativa fiscal que los Territorios Históricos, pero con un menor desarrollo económico, vena que sus medidas fiscales constituyen ayudas de Estado, mientras que las de una entidad económicamente más desarrollada no lo serían, ya que debido a su mayor desarrollo económico no sería necesario transferir fondos para garantizar el respeto del principio de solidaridad entre regiones. La selectividad no estaría, pues, determinada por los efectos de la medida sobre las condiciones de competencia, ni por la existencia de una "situación fáctica y jurídica comparable" (por usar los términos del apartado 56 de la sentencia Azores) sino por un elemento absolutamente extranjero a la misma, como es el desarrollo económico de la entidad infraestatal. El resultado sería tanto más paradójico cuanto que mientras que las ayudas para el desarrollo económico de una región menos desarrollada pueden ser consideradas compatibles, aquellas medidas adoptadas por la región más desarrollada es-

³²⁾ En realidad, dado que los mecanismos de solidaridad están basados en los niveles relativos de renta, no es necesario siquiera que la bajada de tipos del ejemplo produzca un mayor dinamismo económico. Bastaría en efecto con que se produjera una disminución de la renta de otros territorios.

caparían completamente a todo control y, por ello, contribuirían (con independencia de los mecanismos de solidaridad); a crear una mayor desigualdad que el control de la Comisión sobre las ayudas regionales no podría limitar. En fin, si, como se ha explicado anteriormente el efecto de la medida regional es que las otras partes del territorio del Estado perciban menos ingresos debido al efecto llamada que tiene la medida regional, resultaría lógico exigir, para que se cumpliera este requisito, que el resto del territorio tuviera, además, que transferir directamente una suma de dinero a la región que ha atraído una determinado inversión (a costa precisamente de los ingresos de las otras partes del territorio del Estado).

90. En tercer lugar, hay que recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal, el artículo 87.1 CE no establece una distinción según las causas a los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos³³⁾. En otras palabras, la naturaleza de ayuda de una medida depende de si produce o no ventajas selectivas para las empresas establecidas en el territorio en cuestión. Sin embargo, el hecho de que la reducción del tipo del impuesto produzca una reducción de ingresos públicos no tiene por qué implicar, necesariamente, una degradación del medio económico en el que operan las empresas. En efecto, puede ser que el entorno comercial y económico en que operan las empresas sea determinado por el Estado, de tal manera que una eventual merma de ingresos públicos por parte de la entidad infraestatal no suponga consecuencias para las em-

presas. En este sentido, hay que recordar que la circunstancia de que un territorio tenga amplias competencias en materia tributaria (ingresos) no determina que desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, pues puede carecer de competencias normativas o en materia de gasto público. Como ya se ha señalado ese es el caso de los Territorios Históricos, que tienen amplias competencias en materia tributaria (aunque sujetas a exigencias de armonización) pero en cambio, apenas tienen competencias ni en materia normativa ni en materia de gasto público³⁴⁾.

91. Se deriva de todas estas consideraciones, por un lado, que la base de la que parece partir el tercer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores (reducción del tipo que implica una reducción de ingresos públicos que a su vez implica una desventaja para las empresas que operan en el territorio) no tiene por qué cumplirse ni en su primer paso, ni tampoco en el segundo. En realidad, para que una determinada medida de reducción de los tipos impositivos no constituya ayuda de Estado, las empresas que operan en el territorio de la entidad autónoma que rebaja los tipos deben sufrir las consecuencias de esa decisión fiscal, es decir, ésta debe tener una consecuencia necesaria en el medio político y económico en el que operan las empresas.
92. La verdadera medida del cumplimiento del tercer requisito debe ser, por tanto, el efecto de la reducción del tipo impositivo sobre el medio

³³⁾ Sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93. Ret. p. 1-723, apartado 79; de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94. Rec. p. 1-4551, apartado 20, y de 17 de junio de 1999. Bélgica/Comisión. C-75/97, Rec. p. 1-3671, apartado 25.

³⁴⁾ Se ha indicado que, por ejemplo, gasto de la Diputación Foral de Guipúzcoa solo asciende a aproximadamente el 9% del total del gasto público en los Territorios Históricos.

económico en el que operan las empresas como, precisamente apunta el Abogado General Geelhoed en el punto 54 de su conclusión, al que se refiere el apartado 67 de la sentencia:

“- autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. (...) Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse”.

93. Por otro lado, para determinar si una entidad infraestatal asume todas las consecuencias financieras de una reducción de los tipos impositivo es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.

3.c.2. Aplicación del tercer requisito a los Territorios Históricos

94. Se ha observado que para que se cumpla el tercer requisito, la autoridad infraestatal debe asumir todas las consecuencias financieras de su decisión de reducir el tipo impositivo, de tal manera que las empresas que operan en el territorio sufran las consecuencias de la decisión fiscal (en los servicios públicos, en las infraestructuras, etc.). Se ha indicado asimismo que la existencia de mecanismos de solidaridad interterritorial implica que el requisito no se vea cumplido. En efecto, debido a que el dinero es fungible, la existencia de estos mecanismos supone que la autoridad infraestatal no asuma todas las consecuencias financieras de la medida de reducción del tipo impositivo. En consecuencia, es necesario realizar un análisis global de todos los posibles canales de transferencia provenientes del Gobierno central (y de otras regiones) porque pueden liberar a la entidad infraestatal de las consecuencias de sus decisiones en materia fiscal de la misma manera que una subvención.

95. Pues bien, según el artículo 138.1 de la Constitución española “El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (...)”. De conformidad con el artículo 156.1 “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre

todos los españoles"³⁵⁾.

96. De manera correspondiente, el artículo 41.2.f) del EAPV estipula que "el régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución. A su vez, el artículo 2 del Concierto dispone que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá el principio de "respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía".

97. Los instrumentos que la Constitución española establece para llevar a la práctica el principio de solidaridad son:

a) La planificación económica que, según el artículo 131.1 de la Constitución, deberá atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.

b) El Fondo de Compensación interterritorial, cuyos recursos deberán distribuirse según el artículo 158.2 de la Constitución, para corregir desequilibrios territoriales; por

las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y las provincias, en su caso. Las transferencias de este Fondo de Compensación constituyen un recurso de las Comunidades Autónomas (artículo 157.1. e) de la Constitución).

c) La garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español (art. 158.1 de la Constitución), como uno de los fines primordiales de las asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado.

98. Por su parte, el sistema de financiación autonómica, diseñado en la Constitución se basa en dos principios fundamentales:

a) El principio de coordinación con la Hacienda del Estado (artículo 156 de la Constitución). En este sentido, el principio de solidaridad actúa como "límite de la autonomía financiera, al señalar el artículo 156.1 que el sistema de financiación de las Comunidades autónomas debe estar inspirado en el principio de solidaridad.

b) El principio de solidaridad interregional (artículo 158 de la Constitución); que debe garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español.

99. En definitiva; el principio de solidaridad es un principio constitucional básico (artículo 2) que se proyecta en la obligación impuesta por el art. 138.1 de la realización efectiva de este principio, del cual es garante el Estado. Además, el Estado debe perseguir un justo y adecuado equilibrio económico, que se concreta en dos instrumentos: el sistema de financia-

³⁵⁾ La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español considera que la solidaridad es un principio jurídico vinculante e informador de todo el ordenamiento jurídico y, además, una exigencia constitucional para las entidades territoriales con una doble manifestación: en un sentido negativo, la solidaridad se constituye en un límite para la autonomía de las Comunidades Autónomas, pues éstas habrán de realizar un ejercicio competencial que no menoscabe las obligaciones que se derivan para ellas de la solidaridad interterritorial; y en un sentido positivo, las entidades territoriales deberán orientar el ejercicio de sus competencias a la consecución de un pleno equilibrio territorial entre las distintas áreas geográficas del territorio español (Ver M. Domínguez Zorrero y A. Sánchez Pino, "La solidaridad interterritorial y la financiación autonómica", Revista de estudios regionales nº 66, 2003, página 153) (anexo 14).

ción autonómica (artículo 156.1 de la Constitución, que establece la solidaridad entre todos los españoles como principio rector de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas) y el Fondo de Compensación Interterritorial³⁶⁾.

3.c.2.1. El Fondo de Compensación Interterritorial

100.El Fondo está regulado en el artículo 158.2 de la Constitución. Las finalidades que se le asignan son dos: hacer efectivo el principio de solidaridad y corregir los desequilibrios económicos territoriales. El Tribunal Constitucional, relaciona esta doble finalidad con el equilibrio que debe darse entre el principio de solidaridad por una parte y los de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y coordinación con la Hacienda del Estado por otra³⁷⁾.

101.Se deriva de la Constitución (artículos 157 y 158) que todas las Comunidades Autónomas y las provincias; en su caso, son beneficiarias potenciales del Fondo. De manera correspondiente, el artículo 42 del EAPV establece que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos, entre otros, por las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.

³⁶⁾ Ver "El fondo de compensación interterritorial" C. Vidal Prado, 2002 (anexo 15).

³⁷⁾ "La Constitución española, al expresar el destino del FCI -y, en general los objetivos de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas- hace específica referencia, junto con la corrección de desequilibrios territoriales, a que debe "hacer efectivo el principio de solidaridad" (artículo 158.2) en correspondencia con el establecimiento del "principio de solidaridad entre todos los españoles (artículo 156.1 de la CE)" como inspirador de la autonomía financiera" (STC 183/88, de 13 de octubre, fundamento jurídico 5)

102.El modelo de Fondo ha ido cambiando con el tiempo³⁸⁾. A partir de 1990³⁹⁾, la cobertura del Fondo dejó de ser territorialmente general, para limitarse únicamente a las Comunidades Autónomas más desfavorecidas⁴⁰⁾. El criterio que se escoge para determinar qué Comunidades serán las beneficiarias coincide con el de la Unión Europea, es decir, la renta relativa de los diversos territorios⁴¹⁾.

103.En definitiva, el Fondo de Compensación Interterritorial es un instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas, dotado de características distributivas junto con las asignaciones presupuestarias para garantizar el nivel mínimo en los servicios públicos prestados por el Estado.

104.Para la Comisión la existencia de este Fondo de Compensación Interterritorial conlleva que los Territorios Históricos no asuman las consecuencias financieras de su decisión de reducir los tipos impositivos o de proceder a ciertas deducciones que no existen en la normativa tributaria estatal.

³⁸⁾ Es interesante observar cómo, en 1989, la CAPV, la Comunidad Autónoma con la tercera renta por habitante de toda España, recibía una cantidad por habitante con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial superior a la de Comunidades con renta por habitante muy inferior, como Andalucía, Castilla y León, Murcia o Asturias (C. Vidal Prado, op. cit., página. 171) (anexo 15).

³⁹⁾ Ley 29/1990, de 26 de diciembre (BOE 310 de 21 de diciembre de 1990).

⁴⁰⁾ Informe sobre los fondos de Compensación Interterritorial. Ministerio de Administraciones Públicas, 2006. http://www.mao.es/documentacion/politica_autonomica/info_ecofin/fondos_compensacion/informe_fei_06/document_es/FCI_2006_INFORME.pdf (anexo 16).

⁴¹⁾ Actualmente el FCI está regido por la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial (BOE 313, de 31 de diciembre de 2001).

105. Sin embargo, como ya se ha anunciado, el Fondo de Compensación Interterritorial no es el único instrumento de solidaridad en el modelo constitucional español. En realidad, es exigencia constitucional que la totalidad del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas esté inspirada en el principio de solidaridad. De este modo, también el mecanismo del cupo constituye un mecanismo de solidaridad.

3.2. c.2. El mecanismo del cupo

106. El EAPV (artículo 41) y el Concierto (artículo 49) disponen que la aportación de la CAPV al Estado consiste en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la CAPV.

107. Para determinar el importe total de las cargas del Estado no asumidas por el País Vasco, se deduce del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas por la CAPV (artículo 52 del Concierto)⁴².

108. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectúa por aplicación de los índices de imputación (artículo 57 del Concierto), determinados básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos. Estos índices se señalan en la Ley quinquenal de señalamiento del

Cupo⁴³) y se aplican durante su vigencia.

109. Tras realizar ciertos ajustes para perfeccionar las imputaciones de ingresos por impuestos directos e indirectos (artículos 53 a 55 del Concierto), del cupe correspondiente a cada Territorio Histórico se restan por compensación (artículo 56 del Concierto) los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado. Si existiera superávit se operaría en sentido inverso⁴⁴.

110. En resumen, el cupo se determina por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la CAPV y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley de señalamiento del cupo, el índice de imputación, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24 por 100 para el quinquenio en curso⁴⁵.

⁴³ Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE 124) de 24 de mayo de 20(2) (Anexo 17).

⁴⁴ Conviene especificar que una Comisión Mixta Paritaria Ministerio de Hacienda-Diputación Foral de Álava determina la compensación que procede a favor de la Diputación Foral en tanto ésta continúe desarrollando competencias y prestando servicios no incluidos por la CAPV y que en provincias de régimen común corresponden al Estado (disposición transitoria cuarta del Concierto) (anexo 2).

⁴⁵ Sin embargo, se deriva de la liquidación anual del cupo que, a pesar de que se trata de una competencia transferida, los gastos relativos a la policía autonómica son pagados en parte por el Estado.

⁴² Es interesante observar, al hilo del apartado anterior que esta disposición precisa que las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial tienen el carácter de cargas no asumidas.

111. En conclusión, al estar calculado en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos respecto a la del Estado, el cupo constituye un mecanismo de solidaridad. En efecto., los flujos entre los Territorios Históricos y el Estado varían según la evolución de la renta relativa entre los territorios respectivos⁴⁶⁾.

3.2.c.3. Otras transferencias entre los Territorios Históricos y el Estado

112. Aparte del cupo, el sistema de Concierto da lugar a otras transferencias de menor importancia entre la CAPV y el Estado. Entre ellas hay que resaltar los ajustes y compensaciones fiscales.

113. Debido al diseño de los puntos de conexión⁴⁷⁾, hay impuestos indirectos pagados por residentes en los Territorios Históricos que son recaudados por el Estado; lo que da lugar a los ajustes por impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales). En el caso del ajuste por IVA, la propia Diputación Foral de Guipúzcoa⁴⁸⁾ sugiere que este ajuste se ha diseñado de forma beneficiosa para los Territorios Históricos⁴⁹⁾. Por otro lado, cuando se concertaron los impuestos especiales en

1997, se introdujo una disposición⁵⁰⁾ según la cual esta concertación no debía modificar lo que los Territorios Históricos venían recibiendo por los impuestos especiales⁵¹⁾. Se estableció por tanto una compensación a favor de los Territorios Históricos (o del Estado si fuera negativa) por la diferencia entre el 6,24% de lo recaudado en el conjunto de España y lo recaudado en la CAPV. Al estar calculado en virtud de la renta relativa esta compensación constituye también un mecanismo de solidaridad.

114. Aparte de los citados, existen otros mecanismos de solidaridad que canalizan flujos financieros entre los Territorios Históricos y el resto del Estado y que se mencionan a continuación.

3.2.c.4. La Seguridad Social

115. De acuerdo con el artículo 41 de la Constitución española, los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo.

116. En virtud del artículo 149.1.17 de la Constitución, el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación básica y el régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades

⁴⁶⁾ Hay que señalar que, de todos modos, el cupo es un indicador muy parcial de las relaciones financieras entre los Territorios Históricos y el Estado. Así, desde 1988 el saldo financiero de las transferencias ha sido favorable a los Territorios Históricos que en los últimos años han recibido transferencias netas equivalentes al 0,6 de su PIB (ver, en este sentido, Zubiri, op. cit. páginas 88-90) (Anexo 6).

⁴⁷⁾ Son los criterios para determinar quién paga a cada Administración y cuánto.

⁴⁸⁾ http://www.gipuzkoa.net/estructura-economica/Cap26/2_cap26.html (anexo 18)

⁴⁹⁾ Lo mismo afirma Zubiri, op. cit. páginas 95-96 I (anexo 6).

⁵⁰⁾ Disposición adicional primera de la Ley 37/1997, de 4 de agosto, mantenida vigente para el quinquenio 2002. 2006 por la disposición adicional primera de la Ley 13/2002, de 23 de mayo (Anexo 17) I.+

⁵¹⁾ El 6,24% de lo que se recaudaba en el conjunto de España por impuestos especiales, ya que esto es en lo que se minoraba el Cupo en concepto de la no concertación de los impuestos especiales.

Autónomas. Según el artículo 2.1 de la Ley General de la Seguridad Social⁵²⁾, el sistema de la Seguridad Social se fundamenta en los principios de universalidad, unidad, solidaridad e igualdad.

117. En aplicación de los principios de caja única y solidaridad financiera se centraliza en la Tesorería General de la Seguridad Social la gestión de los recursos económicos y la administración financiera del sistema⁵³⁾. De este modo, la Seguridad Social constituye un mecanismo de solidaridad interterritorial de gran importancia.

118. Así, en su informe "Distribución geográfica de la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos" en el período 1999-2005, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales concluye que la unidad de caja de la Seguridad Social es el mejor garante de la solidaridad entre las Comunidades Autónomas⁵⁴⁾.

119. A título de ilustración⁵⁵⁾, conviene apuntar que se deriva de este informe que en 2005 el sistema español de pensiones acumuló en la CAPV un déficit de 311 millones de euros⁵⁶⁾. Es

decir, la Seguridad Social recaudó en la CAPV 4.963 millones mientras que las prestaciones cubiertas representaron un gasto de 5.274 millones de euros. Esta situación contrasta con la del conjunto de España, donde el año 2005 arrojó un superávit de 4.592 millones (en otras palabras, una tasa de cobertura - relación entre cotizaciones y gastos- del 106,16% frente al 97,10% de la CAPV). En definitiva, las prestaciones de la Seguridad Social en la CAPV están siendo financiadas por otras Comunidades Autónomas.

120. Hay que apuntar seguidamente que existen importantes diferencias entre los Territorios Históricos. Álava presentó un fuerte superávit (115,3 millones de euros) con una tasa de cobertura del 121,160%. En cambio, Vizcaya y Guipúzcoa presentaron una tasa de cobertura del 86,79% y 93,91% y sendos déficits de 380,2 y 106,6 millones⁵⁷⁾.

121. Por otro lado, en caso de déficit, éste se financia por medio de una transferencia proveniente de los presupuestos del Estado. Esta transferencia forma parte de las competencias no asumidas y, por tanto, la CAPV tendrá que contribuir a su financiación correspondiéndole en virtud de la renta relativa de los Territorios Históricos, un 6,24%. En definitiva al estar basada la contribución en la renta relativa de los Territorios Históricos, el sistema establecido para paliar el déficit de la Seguridad Social constituye también, un mecanismo de solidaridad.

⁵²⁾ En la redacción incorporada por la Ley 52/2003, de 10 de diciembre, de disposiciones específicas en materia de Seguridad Social.

⁵³⁾ Real Decreto 2318/1978) de 15 de septiembre y Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio.

⁵⁴⁾ http://www.expansion.com/edicion/expansion/economia_y_politica/es/desarrollo/697617.html (anexo 19)

⁵⁵⁾ http://www.elcorreodigital.com/Vizcaya/prensa/20061024/portada_viz/deficit-sistema-pensiones-dispara_20061024.html (anexo 20).

⁵⁶⁾ Según el Gobierno vasco, el desequilibrio se limita a 50 millones de euros, porque los datos de la Seguridad Social no tienen en cuenta ingresos y gastos no territorializados. Cfr: http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061026/economia_viz/gobierno-vasco-admite-euskadi_20061026.html (anexo 21).

⁵⁷⁾ Ya un estudio de 2002, advertía de que un sistema de pensiones propio no sería viable en la CAPV, ya que sus ingresos -las cuotas que pagan trabajadores y empresarios- serían insuficientes para cubrir el gasto en prestaciones. Cfr: http://www.elcorreodigital.com/vizcaya/prensa/20061024/economia_viz/inviabilidad-sistema-propio_20061024.html (anexo 22).

122. Se deriva de las consideraciones anteriores que existen numerosos flujos financieros entre los Territorios Históricos y el resto del territorio español de tal suerte que aquéllos no asumen todas las consecuencias financieras de sus decisiones en materia tributaria. En este sentido, y para concluir, conviene señalar que los Territorios Históricos tienen unos recursos per cápita que son entre un 55 y un 75 por 100 superiores a los de las Comunidades Autónomas de régimen común⁵⁸). En otras palabras, para pagar las mismas competencias tienen entre un 55 y un 75 por 100 más de recursos per cápita⁵⁹). Esto es debido al método de cálculo del cupo y, en concreto, del coste de las competencias no asumidas, que no incluye un conjunto de gastos estatales significativos⁶⁰). Las Comunidades Autónomas de régimen común, por su parte, tienen todas ellas recursos per cápita bastante similares. Esto sugiere que si los Territorios Históricos pueden conferir ventajas fiscales (reducción de tipos, deducciones) es precisamente

porque, en comparación con el régimen común es altamente beneficioso⁶¹).

3.2.e.5. Relaciones financieras en el interior de la CAPV

123. El sector público vasco está formado por el Gobierno Vasco, las Diputaciones Forales y los Ayuntamientos⁶²). Todos ellos tienen asignada una serie de competencias de gasto. Sin embargo, como se ha señalado, la parte esencial de los ingresos la recauda las Diputaciones Forales. Esto se traduce en que las Diputaciones Forales deben transferir una parte importante de la que recaudan⁶³) para, por un lado, financiar el pago del cupo al Estado y, por otro, proveer de recursos al Gobierno Vasco y a los ayuntamientos⁶⁴). Esto ha dado lugar a un modelo complicado de relaciones internas dentro de la CAPV.

124. Tradicionalmente el modelo ha constado de tres fases. Primero, la determinación de qué parte de los recursos se asigna al Gobierno Vasco (denominada modelo de distribución vertical de recursos). Segundo, se establece qué

⁵⁸) Ver Zubiri, *op. cit.*, página 97. (Anexo 6).

⁵⁹) Ver *asimismo*, Zubiri, I. "La equidad en el sistema actual de financiación de las comunidades autónomas. Sistema común versus sistema foral". *Papeles de Economía Española*, 2004, n° 99, páginas 129 a 207, citado por J. Barea Tejeiro "Balanzas fiscales y financiación autonómica" Real Academia de Ciencias Morales y políticas, 2006, página 102 (Anexo 23).

⁶⁰) Ver A. de la Fuente "Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas" Laboratorio de Alternativas, Documento de trabajo 63/2005 (anexo 24); "la problemática del vigente sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen común, Grupo de Trabajo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, diciembre 2006, páginas 20 y 21, <http://www.elconfidencial.com/fotos/DocumentosencerCPFF.pdf> (anexo 25); C. Monasterio Escudero "Interpretación y sentido de las balanzas fiscales", *Papeles de economía española*, n° 99, 2004, página 11 (anexo 26); y R. Barberán Ortí, "Las balanzas fiscales regionales", diciembre 2005, http://www.jef.es/Investigación/Recursos/Seminarios/EconomiaPublica/2006_26Enero:2.pdf (anexo 27).

⁶¹) Ver A. Utrilla de la Hoz, "Los resultados de las balanzas fiscales y su interpretación en términos de financiación autonómica", *Papeles de economía española* n° 99, 2004, página 154 (Anexo 28); y I. Zubiri "La equidad en el sistema actual de financiación de las Comunidades Autónomas: sistema común versus sistema foral", *Papeles de economía española*, n° 99, 2004 página 204 (anexo 29).

⁶²) Ver I. Zubiri, "El sector público del País Vasco en la actualidad", página 99 y ss. (anexo 6)

⁶³) Como se ha señalado, la Diputación Foral de Guipúzcoa señala en su página web que casi el 80% de su gasto consiste en transferencias a otras administraciones.

⁶⁴) El EAPV prevé que los ingresos de la Hacienda General del País Vasco estarán constituidos entre otros, por las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales como expresión de la contribución de los Territorios Históricos a los gastos presupuestarios del País Vasco (artículo 42).

parte de los recursos asignados al Gobierno Vasco debe pagar cada Diputación (denominada modelo horizontal de distribución de recursos). El tercer paso consiste en establecer la participación de los municipios en los recursos de cada Territorio.

125. A partir de 1997 estas tres fases se han completado con la creación de un Fondo redistributivo entre las Diputaciones Forales. Este Fondo, denominado Fondo de Solidaridad, está financiado por las Diputaciones Forales y por el Gobierno Vasco. La cuarta fase consiste por tanto en la determinación de cuánto tiene que aportar cada Institución (Gobierno Vasco y Diputaciones Forales) a este Fondo y cuánto recibe cada Diputación Foral del mismo.

126. Por lo que se refiere a la segunda fase (modelo horizontal de distribución de recursos) el artículo 22.5 de la Ley del País Vasco 211/1983 estipula que la aportación de cada Diputación Foral se determinará básicamente en proporción directa a la renta de cada Territorio Histórico. Asimismo, se ponderará necesariamente en forma inversamente proporcional a la relación entre el esfuerzo fiscal de cada Territorio Histórico y el esfuerzo fiscal medio en el conjunto de la CAPV. En virtud del artículo 13 de la Ley del País Vasco 6/2002, para saber cuánto debe pagar cada Territorio Histórico se utilizan unos coeficientes (denominados coeficientes horizontales) que se obtienen conforme a los dos criterios siguientes:

a) El 70 por ciento del coeficiente de contribución se obtiene en función directa de la renta relativa de cada Territorio Histórico.

b) El 30 por ciento restante se obtiene en función directa de la inversa del esfuerzo fiscal relativo⁶⁵⁾ de cada Territorio Histórico, ponderado por la capacidad recaudatoria⁶⁶⁾ del mismo.

127. Por lo que aquí interesa, hay que resaltar que la aportación de cada Territorio Histórico depende básicamente de su renta relativa. Por esta razón, el modelo horizontal de distribución de recursos en el interior de la CAPV también constituye un mecanismo de solidaridad. En consecuencia, en el marco de las relaciones en el interior de la CAPV los Territorios Históricos tampoco asumen todas las consecuencias financieras de sus decisiones tributarias.

3.c.3. Conclusión sobre el tercer requisito

128. Habida cuenta de lo que antecede, es preciso concluir que los numerosos y diversos mecanismos susceptibles de crear flujos financieros entre, de un lado, los Territorios Históricos y, del otro, tanto el Gobierno central como las Instituciones comunes de la CAPV tienen como consecuencia que los Territorios Históricos no asuman todas las consecuencias financieras de las medidas de reducción del tipo impositivo o de

⁶⁵⁾ El esfuerzo fiscal se define, de acuerdo con la Ley 27/1983, como la relación existente entre el importe de la recaudación anual por todos los conceptos tributarios, incluidos los de exacción municipal directa y la renta (Artículo 14 de la Ley 6/2002)

⁶⁶⁾ Según el artículo 14 de la Ley 6/2002, el cálculo de la capacidad recaudatoria se efectuará partiendo de la estructura recaudatoria de la CAPV en su conjunto, atribuyendo a cada concepto tributario su parte porcentual en la recaudación. A cada concepto recaudatorio se le asocia, para cada Territorio Histórico y en términos porcentuales respecto al total de la CAPV, el indicador económico adecuado que da origen a la tributación. A partir de estos dos elementos, y mediante ponderación del segundo por el primero, se calcula, igualmente en términos porcentuales respecto del total, la recaudación teórica o capacidad recaudatoria media de cada indicador para cada Territorio Histórico.

introducción de ciertas deducciones. En consecuencia, el tercer requisito no se cumple.

4. Conclusión sobre la aplicación de la sentencia Azores a los Territorios Históricos

129. Se deriva de lo anterior que la fijación por parte de los Territorios Históricos de un tipo del Impuesto sobre sociedades inferior al del resto del territorio español así como el establecimiento de deducciones de la cuota que no existen en la normativa del impuesto del territorio español no cumplen ni el segundo ni el tercer requisito del apartado 67 de la sentencia Azores. En efecto, por un lado, ni procedimental ni materialmente los Órganos Forales tienen la posibilidad de reducir el tipo del impuesto o de introducir ciertas deducciones con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado, ya que su autonomía está sujeta a importantes limitaciones provenientes de las exigencias de armonización tanto del Estado como de la CAPV. Por otro lado, los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias de estas decisiones debido a la existencia de numerosos mecanismos de solidaridad.

130. Además, y en cualquier caso, los Órganos Fo-

rales en razón de sus escasas competencias, no desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en los Territorios Históricos.

V. CONCLUSIÓN

131. Por las razones hasta aquí expuestas, la Comisión tiene el honor de proponer al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas en los términos siguientes:

“El artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que deben ser consideradas ayudas de Estado medidas tributarias como las adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, que dan nueva redacción a los artículos 29, 37 y 39 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 cada una de dichas entidades infraestatales dotadas de autonomía, y han de notificarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 CE.

