

R

Referencias

DOCUMENTOS

ACUERDOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE 30 DE JULIO DE 2007 Y ANEXOS

ACUERDO SEGUNDO

Modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Primero.- Aprobar la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos cuatro, catorce, quince, diecinueve, veintisiete, veintinueve, treinta y tres, treinta y cuatro, a la disposición transitoria primera y en la adición de una nueva disposición transitoria octava, disposición transitoria novena y una nueva disposición transitoria décima.

El texto de dicha modificación se incorpora como Anexo II a la presente Acta.

Segundo.- Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

ACUERDO DECIMOSEGUNDO

Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico

Primero.- Aprobar las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco contenidas en el Reglamento de la Junta Arbitral incorporado como Anexo XI a la presente Acta.

Segundo.- Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

ACUERDO DECIMOTERCERO

Nombramiento de los componentes de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico

Primero.- Designar como Presidente de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Carlos Palao Taboada.

Segundo.- Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Isaac Merino Jara.

Tercero.- Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Fernando de la Hucha Celador.

ACUERDO DECIMOCUARTO

Aplicación de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

Aprobar el Acuerdo sobre aplicación de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses contenido en el Anexo XII.

ACUERDO DECIMOQUINTO

Acuerdo para la aplicación de los beneficios fiscales para los biocarburantes y biocombustibles según el apartado 5 del artículo 105 y el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales

Para la aplicación de los beneficios fiscales previstos para los biocarburantes y biocombustibles en la normativa del Impuesto sobre Hidrocarburos se

adopta el acuerdo que se incorpora como Anexo XIII.

ACUERDO DECIMOSEXTO

Acuerdo sobre devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en gasóleo utilizado por profesionales.

Para la práctica de la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en gasóleo utilizado por profesionales previsto en la normativa aplicable se adopta el acuerdo que se incorpora como Anexo XIV.

ACUERDO DECIMOSÉPTIMO

Acuerdo sobre redes de oleoductos y gasoductos

Se adopta el acuerdo sobre redes de oleoductos y gasoductos que se incorpora como Anexo XV

ACUERDO DECIMOCTAVO

Acuerdos firmados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales en materia de cambios de domicilio e ingresos realizados en administración no competente, control tributario y actas únicas, y control de tramas de fraude comunitario en IVA

Se elevan a Acuerdo de esta Comisión los Acuerdos alcanzados entre las Diputaciones Forales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de cambios de domicilio, ingresos realizados en Administración no competente, control tributario y actas únicas y control de tramas de fraude comunitario en IVA, que se incorporan como Anexo XVI.

ACUERDO DECIMONOVENO

Acuerdo sobre las decisiones comunitarias en materia de Ayudas de Estado

Las Administraciones vascas representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico manifiestan su voluntad de colaboración al objeto de evitar las consecuencias del procedimiento derivado del artículo 228 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea y su compromiso de realizar las actuaciones que resulten necesarias en orden a la recuperación de las ayudas y la comunicación de la información que proceda, a la Comisión de las Comunidades Europeas, en el plazo y términos establecidos en la carta de emplazamiento que se incorpora como Anexo XVII. Y no habiendo más asuntos que tratar, se levanta la sesión, firmando este Acta todos los asistentes.

ANEXO II

MODIFICACIONES DEL CONCIERTO ECONOMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Artículo 4. Principio de colaboración

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.

Cuatro. El Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua.

Artículo 14. Normativa aplicable

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos

pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad

se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio, y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

Artículo 15. Exacción del Impuesto

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Artículo 19. Inspección del Impuesto

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

Artículo 27. Exacción del Impuesto

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior.

Cinco. La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Seis. La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normati-

va reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.ª del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus opera-

ciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de compro-

bación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Siete. Las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 7ª, con las siguientes especialidades:

Primera. Se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección, de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado Seis anterior, se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.

Segunda. Las entidades integrantes del grupo de entidades presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual, conteniendo los importes que resulten de la aplicación individual de las normas reguladoras del impuesto, incluyendo, en su caso, las propias del régimen especial del grupo de entidades.

Cada entidad integrante del grupo calculará de forma individual el resultado de la declaración imputable a cada Administración aplicando el resto de reglas establecidas en la presente Sección 7ª.

Tercera. Los importes a computar en las declaraciones-liquidaciones agregadas del grupo de entidades serán la suma de los resultados calculados conforme a la regla anterior correspondientes a cada una de las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, sin que quepa la agregación de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas.

Cuarta. Las obligaciones específicas de las entidades dominantes habrán de ser cumplidas ante las Administraciones tributarias en cuyo territorio operen las entidades que integran el grupo.

Quinta. El régimen especial del grupo de entidades no alterará en ningún caso las reglas previstas en este Concierto y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

Ocho. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos

Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el apartado Uno, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual.

Cuatro. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo del mismo se produzca en el País Vasco.

Se considerará producido el devengo en el momento de la puesta a consumo o autoconsumo.

Se entiende producida la puesta a consumo en el momento de la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción, importación o adquisición intracomunitaria.

Tendrán asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa cuando les haya sido aplicable en la adquisición la exención por destino a reventa.

Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.

Disposición Transitoria Primera.

La cifra determinante del volumen de operaciones establecida en el presente Concierto Económico resultará de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación, según el impuesto de que se trate, que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Disposición Transitoria Octava.

Las devoluciones parciales en el Impuesto sobre Hidrocarburos derivadas del establecimiento del tipo reducido especial al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales que autoriza la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones.

Disposición Transitoria Novena.

Las devoluciones extraordinarias del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos derivadas de la aplicación de medidas para paliar el incremento de costes de los insumos en la producción sufridos en el sector agrario, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones.

Disposición Transitoria Décima.

Cuando, conforme a la Disposición Adicional Quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

ANEXO XI

REGLAMENTO DE LA JUNTA ARBITRAL PREVISTA EN EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Capítulo Preliminar

Artículo 1. Objeto del Reglamento.

El presente Reglamento tiene por objeto el desarrollo de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Capítulo I Naturaleza y competencias de la Junta Arbitral

Artículo 2. Naturaleza de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral se configura como un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos y discrepancias a que se refiere el artículo siguiente.

Artículo 3. Competencias de la Junta Arbitral.

Es competencia de la Junta Arbitral:

a) La resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta.

b) La resolución de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En particular, resolver las controversias que, producidas por consultas referentes a la aplicación de

los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico y cuya resolución competa primariamente a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, no lleguen a ser resueltas por ésta por falta de acuerdo.

c) La resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Capítulo II Organización de la Junta Arbitral

Artículo 4. Composición de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral está compuesta por tres árbitros, uno de los cuales desempeñará las funciones de Presidente y los otros dos las de Vocales.

Artículo 5. Nombramiento, cese y retribución de los árbitros.

1. El nombramiento de los árbitros, en quienes deberá concurrir la condición de experto de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, será acordado por la Comisión Mixta del Concierto Económico a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El nombramiento de los árbitros deberá ser publicado en el Boletín Oficial del País Vasco y en el Boletín Oficial del Estado y su formalización corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda y al Consejero de Hacienda y Administración Pública.

2. Los árbitros serán nombrados por un periodo de seis años contados desde la fecha del nombramiento, sin que puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un periodo inferior a tres años.

En su caso, la renovación de los mandatos de los miembros de la Junta Arbitral deberá llevarse a cabo, con iguales requisitos que los exigidos para su nombramiento, dentro del último mes del mandato respectivo.

En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo árbitro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

3. Los árbitros cesarán en su cargo a petición propia y por las causas legalmente establecidas.

El cese de los árbitros se publicará en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial del País Vasco.

4. Con iguales requisitos exigidos a los árbitros y por el mismo procedimiento se nombrarán árbitros suplentes. Éstos sólo podrán actuar en los supuestos de ausencia o enfermedad, así como cuando concurra en algún árbitro una causa de abstención de las legalmente previstas y, en general, cuando concurra alguna causa justificada.

5. Las retribuciones de los árbitros serán fijadas por acuerdo entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Artículo 6. Competencias de los árbitros.

1. Son competencias de los árbitros:

- a) Participar en los debates de las sesiones.
- b) Elaborar las propuestas de resolución cuando por turno les correspondan.
- c) Ejercer su derecho al voto y formular su voto

particular, así como expresar el sentido de su voto y los motivos que lo justifican.

d) Formular ruegos y preguntas.

e) Obtener la información precisa para cumplir las funciones asignadas.

f) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición o se desprendan de lo previsto en las normas de procedimiento contenidas en el Capítulo III del presente Reglamento.

2. Son competencias del Presidente de la Junta Arbitral, además de las especificadas en el apartado anterior las propias de los Presidentes de los órganos colegiados, y en particular:

a) Ostentar la representación del órgano.

b) Acordar la convocatoria de las sesiones ordinarias y extraordinarias y la fijación del orden del día, teniendo en cuenta, en su caso, las peticiones de los demás miembros formuladas con la suficiente antelación.

c) Presidir las sesiones, moderar el desarrollo de los debates y suspenderlos por causas justificadas.

d) Realizar las actuaciones relacionadas con la tramitación e instrucción del expediente.

e) Visar las actas y certificaciones de las resoluciones de la Junta Arbitral.

Artículo 7. El Secretario de la Junta Arbitral.

1. La Junta Arbitral tendrá un Secretario, que no podrá ser miembro de ella, en el que deberá concurrir la condición de persona al servicio de la Administración del Estado o de la Administración de la

Comunidad Autónoma del País Vasco o de las Diputaciones Forales.

2. El Secretario de la Junta Arbitral será designado, rotativamente y por períodos de tres años, por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

3. El Secretario de la Junta Arbitral cesará en su cargo a petición propia o por decisión de quien le haya designado.

4. Corresponde al Secretario de la Junta Arbitral:

a) Asistir a las reuniones con voz pero sin voto.

b) Efectuar la convocatoria de las sesiones de la Junta Arbitral por orden de su Presidente, así como las citaciones a los Vocales.

c) Recibir los actos de comunicación de los miembros de la Junta Arbitral y, por tanto, las notificaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.

d) Preparar el despacho de los asuntos y redactar con el visto bueno del Presidente las actas de las sesiones.

e) Expedir certificaciones de las resoluciones adoptadas.

f) Cuantas se desprendan de lo establecido en este Reglamento.

Capítulo III Funcionamiento de la Junta Arbitral

Artículo 8. Régimen de funcionamiento de la Junta Arbitral.

En todo lo referente a las convocatorias, constitución, sesiones, adopción de resoluciones, régimen de funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar del presente Reglamento.

Para la válida constitución de la Junta Arbitral se requerirá la presencia de todos sus miembros.

Capítulo IV Procedimiento de la Junta Arbitral

Artículo 9. Iniciación del procedimiento ante la Junta Arbitral.

El procedimiento se inicia mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia ante la Junta Arbitral por la Administración del Estado, por las Diputaciones Forales, por una Comunidad Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico.

En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia.

Artículo 10. Planteamiento del conflicto por la Administración del Estado.

La Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa comunicación a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas del Ministerio de Economía y Hacienda, podrá promover conflictos en los supuestos siguientes:

a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se considere com-

petente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco.

b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual alguna de las Diputaciones Forales sostenga que sí es competente la Administración del Estado en dichos procedimientos.

c) En los supuestos de tributación conjunta, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.

d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral y alguna de las Diputaciones Forales discrepe.

e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el contribuyente en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

Artículo 11. Planteamiento del conflicto por las Diputaciones Forales.

Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos en los supuestos siguientes:

a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren

competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma.

b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma sostenga que sí es competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos.

c) En los supuestos de tributación conjunta, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.

d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.

e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración del Estado, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

Artículo 12. Planteamiento del conflicto por la Administración de cualquier Comunidad Autónoma.

La Administración de cualquier Comunidad Autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, podrá promover conflictos ante esta Junta Arbitral en los supuestos siguientes:

a) Cuando estime que, por aplicación de los

puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

b) Cuando, por aplicación de las normas reguladoras de la cesión de tributos, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo cedido respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales.

c) Cuando no se considere producido en su territorio el rendimiento o no se considere competente en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión, y alguna de las Diputaciones Forales sostengan que sí debe considerarse producido en su territorio el rendimiento o que sí es competente en los citados procedimientos.

Artículo 13. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fe-

cha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

a) La Administración tributaria que lo plantea.

b) La Administración tributaria contra la que se plantea.

c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.

d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición.

Al escrito de planteamiento del conflicto habrán de adjuntarse el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, o bien, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo a que se refiere el apartado anterior.

3. En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En el supuesto del párrafo anterior la Junta Arbitral podrá dirigirse a cualquiera de las dos Administraciones y al obligado tributario para que aporten todos los datos y documentos necesarios para la resolución del mismo.

No obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los dos meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

Artículo 14. Planteamiento del conflicto por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

La Comisión de Coordinación y Evaluación Nor-

mativa del Concierto Económico promoverá conflicto cuando en el seno de la misma no se llegue a acuerdo en la resolución de consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión, según lo previsto en el artículo 64. b) del Concierto Económico.

En dicho supuesto, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa deberá promover el conflicto en el plazo de un mes desde la celebración de la sesión en la que no se haya alcanzado acuerdo respecto de la resolución de la consulta de que se trate, mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral y al cual se adjuntará la siguiente documentación:

a) El escrito presentado por el consultante.

b) La propuesta de resolución elaborada por la Administración receptora de la consulta.

c) Las observaciones formuladas por la otra Administración.

d) Todos los datos e informes que, a juicio de cada una de las partes, permitan la formación de criterio por parte de la Junta Arbitral.

Artículo 15. Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.

1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o sus-

pensivos de la caducidad, en su caso.

En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, la Junta Arbitral notificará el planteamiento automático del conflicto tanto a los interesados como a las Administraciones afectadas.

2. Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometidos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral.

Artículo 16. Tramitación.

1. Una vez recibido el escrito de planteamiento del conflicto, el Presidente de la Junta Arbitral designará al árbitro ponente a quien corresponda la elaboración de la propuesta de resolución del conflicto según el turno establecido en la sesión constitutiva de la Junta.

El Presidente, solicitará, en su caso, a la Administración tributaria promotora del conflicto o a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la subsanación de los defectos advertidos en la documentación exigible prevista en los artículos 13 y 14, respectivamente, del presente Reglamento, a cuyo fin dicha Administración tributaria o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa dispondrán de un plazo de quince días.

2. Cumplido el trámite anterior, el Presidente notificará el planteamiento del conflicto a la Administración tributaria contra la que éste se haya promovi-

do, adjuntando a la notificación el escrito de planteamiento del conflicto, así como la documentación anexa a él, con las subsanaciones que, en su caso, se hubieran realizado. Este trámite no será necesario cuando el conflicto se hubiera planteado por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

En la notificación a que se refiere el párrafo anterior se dará a la Administración tributaria afectada un plazo de un mes a fin de que formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

3. Tras la recepción de las alegaciones o, en su defecto, al término del plazo señalado en el párrafo segundo del apartado anterior, el Presidente dispondrá de un plazo de dos meses para completar la instrucción del expediente.

Durante este período podrá recabar de los órganos administrativos competentes por razón de la materia o de los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, cuantos antecedentes, informes y documentos estime necesarios en orden a la adecuada instrucción del expediente.

Asimismo, y con idéntica finalidad, podrá solicitar a la Administración que sea competente conforme a los criterios contenidos en el Concierto referentes a la competencia y actuación inspectora, la práctica de cuantas pruebas considere oportunas. En todo caso se notificará la práctica de la prueba a la otra Administración en conflicto para que, si lo estima oportuno, designe un funcionario a su servicio que asista a las actuaciones correspondientes.

4. Una vez evacuados los trámites a que se refiere el apartado anterior y, en todo caso, al término del plazo de dos meses señalado en el párrafo

primero de dicho apartado, el Presidente pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente.

5. Cumplido el trámite de alegaciones a que se refiere el apartado anterior el árbitro ponente elaborará una propuesta de resolución en el plazo de un mes, la cual deberá comprender:

a) Una relación de todos los antecedentes del conflicto y de las actuaciones llevadas a cabo durante la instrucción del expediente, con una descripción sucinta de su contenido.

b) Una relación de las normas legales y reglamentarias de aplicación al caso en controversia.

c) Las consideraciones jurídicas que se estimen precisas en torno a cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido suscitadas o no por las Administraciones tributarias o por los interesados en el conflicto.

d) El contenido de la resolución.

e) La fórmula de ejecución de la resolución.

f) La fecha desde la que procede ejercer, en su caso, la competencia declarada.

Una vez cumplido el plazo de un mes, el árbitro ponente remitirá la propuesta de resolución al Secretario para que la notifique a los restantes miembros de la Junta Arbitral.

El Secretario, por indicación del Presidente, convocará al resto de miembros de la Junta Arbitral a la sesión a celebrar para deliberación y adopción de la resolución que proceda, con indicación de la fe-

cha, lugar y hora en la que habrá de celebrarse la referida sesión, la cual deberá tener lugar dentro del mes siguiente a la notificación de la propuesta.

Artículo 17. Resolución.

1. En la sesión de la Junta Arbitral señalada para la resolución del conflicto los árbitros, tras las oportunas deliberaciones, podrán:

a) Solicitar, previa votación, la aportación de nuevos documentos o práctica de nuevas diligencias que se juzguen esenciales para la resolución. No obstante, en la nueva sesión de la Junta Arbitral que se celebre para la resolución del conflicto, no podrán volver a formular esta solicitud.

b) Formular observaciones a la propuesta de resolución elaborada por el árbitro ponente. En este caso, las observaciones que impliquen modificación del contenido de dicha propuesta de resolución deberán ser sometidas a votación.

c) Proceder, sin más, a someter a votación la propuesta de resolución. Los miembros de la Junta Arbitral están obligados a votar, salvo en los supuestos de ausencia, enfermedad, abstención obligatoria o cualquier causa justificada, en cuyo caso lo harán los árbitros suplentes.

2. Las resoluciones de la Junta Arbitral, tanto de solicitud de nuevos documentos como de modificación o de aprobación de la propuesta de resolución, modificada o no, deberán ser adoptadas por mayoría de votos.

3. La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución.

4. Las resoluciones de la Junta Arbitral se adoptarán al término de la sesión de que se trate y quedarán

reflejadas en el acta que habrá de extender al efecto el Secretario de aquélla, quien la remitirá al Presidente y a los árbitros dentro de los quince días siguientes al de la celebración de la sesión correspondiente.

Dentro del plazo de otros quince días desde la recepción del acta, el árbitro que haya elaborado la propuesta habrá de redactar la resolución acordada. Cuando el árbitro ponente no se conformare con el voto de la mayoría, declinará la redacción de la resolución, que recaerá en el árbitro que corresponda según el turno establecido en la sesión constitutiva de la Junta.

Artículo 18. Notificación y ejecución de las resoluciones.

El Secretario de la Junta Arbitral notificará la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto o, eventualmente, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a los afectados por aquélla, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la propia resolución.

Artículo 19. Impugnación.

Las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

ANEXO XII

ACUERDO SOBRE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/48/CE DEL CONSEJO, DE 3 DE JUNIO DE 2003, EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL AHORRO EN FORMA DE PAGO DE INTERESES

La Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los

rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, en adelante la Directiva, tiene por objetivo final permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia fiscal de su beneficiario efectivo, objetivo en el que juega un papel primordial el intercambio de información entre los Estados miembros respecto de estos pagos.

A la vista de ello, se hace preciso regular los criterios y mecanismos de aplicación de la Directiva, con arreglo a las siguientes cláusulas:

Primera. Puntos de conexión

Los agentes pagadores suministrarán la información relativa a las rentas del ahorro en forma de intereses especificadas en el artículo 6 de la Directiva satisfechas a personas físicas residentes en otros Estados miembros a la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Segunda. Información relativa a pagos realizados por entidades residentes en España a residentes en otros Estados miembros

Las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa comunicarán a la Administración del Estado antes del 15 de mayo de cada año la información a que se refiere el artículo 8 de la Directiva correspondiente a los agentes pagadores domiciliados fiscalmente en sus ámbitos respectivos.

Tercera. Información relativa a pagos realizados por entidades no residentes en España a residentes en territorio español

La Administración del Estado comunicará a las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa la información a que se refiere el artículo 8 de la Directiva procedente de otros Estados miembros y correspondiente a los beneficiarios efectivos residentes en sus ámbitos respectivos.

Esta información se remitirá antes de 31 de diciembre de cada año, englobando la información recibida por la Administración del Estado durante dicho periodo.

Cuarta. Participación en los ingresos de los procedentes de los Estados miembros que practiquen retención a cuenta

La Administración del Estado transferirá a las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa el importe de las retenciones practicadas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la Directiva y que hayan soportado y deducido de su declaración del IRPF contribuyentes residentes en los respectivos territorios.

A tal efecto, las Diputaciones Forales deberán informar a la Administración del Estado del número de contribuyentes que han soportado y deducido la retención, así como de los importes retenidos y deducidos por cada uno de ellos.

Respecto de los importes retenidos en virtud del artículo 12 de la Directiva de los que se desconozca la identidad de quien soportó la retención, la Administración del Estado transferirá a la Comunidad Autónoma del País Vasco el resultado de aplicar el índice de imputación previsto en el artículo 57 del Concierto al total de cantidades recibidas una vez minoradas en el importe de las retenciones practicadas a contribuyentes identificados. La Administración del Estado informará de las cantidades recibidas en virtud del artículo 12.

ANEXO XIII

ACUERDO PARA LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LOS BIOCARBURANTES Y BIOCOMBUSTIBLES SEGÚN EL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 105 Y EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO

CULO 108 BIS DEL REGLAMENTO DE IMPUESTOS ESPECIALES

Uno. Con carácter general, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos en cuyos establecimientos se haya producido la mezcla de biocarburantes con carburantes convencionales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 105 del Reglamento de los Impuestos Especiales, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2002, a quienes el Servicio de Intervención haya certificado la recepción del biocarburante en su establecimiento, o a quienes se haya transferido la citada certificación de otro establecimiento donde se produjo la mezcla, aplicarán la exención en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas ante la Administración Tributaria competente en función del domicilio del establecimiento donde se produjo el devengo del impuesto.

Asimismo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos en cuyos establecimientos se haya producido la mezcla de biocarburantes con carburantes convencionales o se haya recibido el biocarburante ya mezclado con carburante convencional de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aplicarán los tipos impositivos para biocarburantes y biocombustibles regulados en los epígrafes 1.13, 1.14. y 1.15 de la tarifa primera del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas ante la Administración Tributaria competente en función del domicilio del establecimiento donde se produjo el devengo del impuesto.

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos sea titular de establecimientos ubicados en el País Vasco y en territorio común, la exención y el tipo impositivo a que se refieren los dos párrafos anteriores se aplicarán en las declaraciones-liquidaciones del impuesto presentadas en cada una de

las Administraciones Tributarias competentes en proporción a las salidas de gasóleos con devengo de impuesto, para el biodiésel, y a las de gasolinas sin plomo, igualmente con devengo del impuesto, para el bioetanol o biometanol, efectuadas desde los establecimientos ubicados en cada territorio.

Dos. Los beneficios fiscales a los biocarburantes que no pudieran aplicarse en las declaraciones liquidaciones a presentar ante cada una de las Administraciones Tributarias competentes de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado Uno anterior, ya sea por insuficiencia de cuota –caso de la exención- o cuando la base para la aplicación de los tipos los epígrafes 1.13, 1.14.y 1.15 de la tarifa primera del artículo 50.1 de la Ley 38/1992 sea inferior al cargo de biocarburante del periodo, se aplicarán, sucesivamente, en las declaraciones-liquidaciones a presentar en cada Administración, en los periodos impositivos siguientes en la proporción que corresponda hasta la aplicación de la totalidad del beneficio correspondiente al biocarburante mezclado con el carburante convencional.

Tres. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 bis del Reglamento de Impuestos Especiales podrán incorporarse a un depósito fiscal logístico único depósitos fiscales logísticos situados tanto en territorio común como en territorio foral.

A estos efectos el titular del depósito fiscal logístico a integrar en el depósito fiscal logístico único presentará a la Administración que haya autorizado el depósito fiscal logístico único, una solicitud de integración del depósito fiscal logístico de que se trate, acompañada de la autorización para dicha integración emitida por la Administración competente en función de la ubicación territorial de dicho depósito fiscal logístico.

Las competencias de gestión y control de los depósitos fiscales logísticos únicos corresponderán a la

Administración competente en función de la ubicación territorial del citado depósito fiscal logístico único, sin perjuicio de las competencias que para la gestión y control de cada uno de los establecimientos que integran el depósito fiscal logístico único correspondan a las respectivas Administraciones.

A tal efecto las Administraciones implicadas colaborarán y se intercambiarán la información necesaria para el ejercicio de sus respectivas competencias de gestión y control.

ANEXO XIV

ACUERDO SOBRE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS EN GASÓLEO UTILIZADO POR PROFESIONALES

La Disposición Final Cuarta de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modifica el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde se regula el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, introduciendo en dicho artículo un número seis bis en el que se prevé que las Comunidades Autónomas que hayan fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general podrán no aplicar dicho tipo en todo o en parte y reconoce el derecho a la devolución total o parcial de las cuotas correspondientes a su previa aplicación, respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de los vehículos a los que se refiere la citada Ley. Mediante el presente acuerdo se establece el procedimiento para llevar a cabo las devoluciones que tengan su origen en la aplicación de la citada disposición:

Uno. Los reembolsos del importe de la cuota au-

tonómica del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos derivados de la no aplicación, en todo o en parte, del tipo autonómico del impuesto al gasóleo para fines profesionales de acuerdo con la normativa estatal se harán efectivas por la Administración correspondiente al domicilio fiscal de los perceptores.

Dos. Una vez finalizado el período al que se refiera la devolución, la Administración del Estado remitirá a las Diputaciones Forales información de los reembolsos a efectuar a los beneficiarios domiciliados en el País Vasco.

Las Diputaciones Forales harán efectivos los reembolsos tras comprobar que se ajustan a las condiciones y límites fijados por la Administración del Estado.

Dentro del mes siguiente a su realización, las Diputaciones Forales transmitirán a la Administración del Estado la información de los reembolsos de las cuotas del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que hubieran hecho efectivos.

La Administración del Estado, dentro del mes siguiente a la recepción de la información anterior, transferirá a cada Diputación Foral el importe agregado de los reembolsos efectuados.

Tres. En el caso de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos aprobaran un tipo de gravamen del Impuesto para el gasóleo de uso general y acordaran la no aplicación del mismo, en todo o en parte, al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales, la Administración del Estado hará efectivos los reembolsos correspondientes a beneficiarios domiciliados en territorio común.

Una vez finalizado el período al que se refiera el reembolso, la Administración del Estado transmitirá a cada Diputación Foral información de los reembolsos de las cuotas del Impuesto sobre las Ventas

Minoristas de Determinados Hidrocarburos del País Vasco que hubieran hecho efectivos.

Las Diputaciones Forales, dentro del mes siguiente a la recepción de la información anterior, transferirán a la Administración del Estado el importe agregado de los reembolsos efectuados.

ANEXO XV

ACUERDO SOBRE REDES DE OLEODUCTOS Y GASODUCTOS

Podrán incorporarse a un depósito fiscal constituido por una red de oleoductos o gasoductos otros depósitos fiscales constituidos asimismo por redes de oleoductos o gasoductos, pertenecientes a un mismo titular, y que dispongan de un mismo centro de gestión y control.

A estos efectos el titular de la red presentará una solicitud de integración a la Administración que haya autorizado el depósito fiscal en el que se desea la integración, acompañada de la autorización para dicha integración emitida por la Administración competente en función de la ubicación territorial del depósito fiscal a integrar.

Las competencias de gestión y control del depósito fiscal así constituido corresponderán a la Administración competente en función de la ubicación territorial del depósito fiscal en el que se solicita la integración, sin perjuicio de las competencias que para la gestión y control de cada uno de los depósitos que constituyan la red correspondan a las respectivas Administraciones.

A tal efecto las Administraciones implicadas colaborarán y se intercambiarán la información necesaria para el ejercicio de sus respectivas competencias de gestión y control.

CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TJCE SOBRE IMPUESTO SOCIEDADES PAÍS VASCO

Observaciones escritas del Reino Unido
Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 *
Fecha de presentación: 6 de febrero de 2007

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

El Reino Unido está representado por Elizabeth O'Neill, que actúa en calidad de agente, y por David Anderson QC, Barrister, con domicilio a efectos de notificaciones en Treasury Solicitor's Department, One Kemble Street, London WC2B 4TS.

La notificación de documentos puede realizarse también mediante fax o correo electrónico a:

INTRODUCCIÓN

1. El Reino Unido formula estas observaciones como respuesta a la siguiente cuestión, planteada por el órgano Jurisdiccional remitente en los siete asuntos acumulados:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributadas 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.»

2. De la reciente sentencia de la Gran Sala en el asunto C-88/03, República Portuguesa-Comi-

sión, se desprende lo siguiente:

a) El hecho de que una medida fiscal sólo se aplique en una zona geográfica limitada de un Estado miembro no es suficiente por sí solo, para determinar que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.¹

b) Si una entidad infraestatal es suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro, es el territorio autónomo, y no el Estado miembro en su conjunto, el que constituye el marco de referencia, con la consecuencia de que una medida fiscal aplicable únicamente dentro de ese territorio lo será regionalmente selectiva a efectos de las normas sobre ayudas de Estado.²

c) Una medida habrá sido adoptada por una entidad infraestatal que es lo suficientemente autónoma como para que no sean de aplicación las normas sobre ayudas de Estado si se cumplen tres requisitos. Adoptando la terminología empleada por el Abogado General en un apartado de sus conclusiones incorporado mediante referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia,³ dichos requisitos son los siguientes:

a) **Autonomía institucional:** la medida deberá haber sido adoptada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional,

¹) Sentencia de 6.9.2006, apartado 60.

²) Ídem, apartado 58.

³) Punto 54 de las conclusiones, incorporado en el apartado 67 de la sentencia.

cuenta con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.

b) **Autonomía en materia de procedimiento:** la medida deberá haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

c) **Autonomía económica:** 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.

3. El objetivo de estos tres requisitos, considerados conjuntamente, es determinar si existe la suficiente «autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central». Para que exista tal independencia:

«Conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, (...) 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.»⁴

4. Los principios señalados por la Gran Sala siguen siendo de gran relevancia constitucional para el Reino Unido, cuyo marco constitucional se basa, al igual que el de España, en la delegación asimétrica del poder.

5. El Reino Unido expresó sus preocupaciones en el asunto C-88/03:

⁴) Apartado 68 de la sentencia. La argumentación del Reino Unido se resumía en los puntos 38 y 39 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed y en los apartados 45 a 48 de la sentencia.

«El Tribunal de Justicia comprenderá naturalmente que detrás de la cuestión técnica de cómo debe caracterizarse un sistema fiscal regional a los efectos de las normas sobre ayudas de Estado radica una cuestión de considerable importancia constitucional. Regiones y países de varios Estados miembros han logrado o aspiran a lograr cierta autonomía política. La autonomía política, a su vez, tiene escaso valor si no va acompañada de la autonomía fiscal: la capacidad de los representantes efectos para aumentar o reducir los niveles de fiscalidad con el objeto de afrontar sus compromisos políticos.

Ese anhelo de autonomía regional no siempre es, o bien uniforme en todo el Estado miembro, o bien limitado a las regiones menos favorecidas en las que quepa esperar la concesión de ayudas regionales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87, apartado 3, letras a) o c). Constituye frecuentemente una respuesta a un anhelo político y cultural de autodeterminación profundamente arraigado, específicamente sentido con mayor intensidad en algunas partes de un Estado miembro que en otras.»⁵

Estos temas fueron expuestos ante la Gran Sala con especial referencia a las situaciones de Escocia⁶ y de Irlanda del Norte.⁷

⁵) Escrito de formalización de la intervención del Reino Unido en el asunto C-88/03, apartados 5 y 6.

⁶) Con arreglo a la Scotland Act. 1998 (Ley sobre Escocia), el Parlamento escocés está facultado para reducir o aumentar el tipo básico para el Reino Unido del impuesto sobre la renta para los contribuyentes escoceses por importe de hasta tres peniques por libra. La significación constitucional de esta facultad de variación fiscal -que, de ser ejercida, no da lugar a ningún reembolso o ayuda del Gobierno central- es de tal naturaleza que constituyó el tema de una de las dos preguntas formuladas al pueblo escocés en el referéndum de 1997 que precedió al acuerdo sobre delegación de poderes.

⁷) Con arreglo a la Northern Ireland Act. 1998 (Ley sobre Irlanda del Norte), la Asamblea de Irlanda del Norte está facultada para establecer impuestos que no sean esencialmente de la misma naturaleza que los aplicados en el conjunto del Reino Unido. Esta facultad (que tiene sus orígenes históricos en la Government of Ireland Act. 1920; Ley sobre el Gobierno de Irlanda) forma parte de un acuerdo sobre delegación de poderes que ha de ser aprobado por el pueblo de toda la isla de Irlanda.

6. En esta fase del procedimiento, el Reino Unido carece de conocimientos profundos de la relación entre el País Vasco y el Gobierno Español que le permitan aventurar una respuesta autorizada a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. No obstante, en lo que resta de las presentes observaciones, se señalan algunas cuestiones de principio que han de tenerse presentes a la hora de determinar si se cumplen los criterios recogidos en el asunto C-88/03 (especialmente en los apartados 67 y 68 de la sentencia).

AUTONOMÍA INSTITUCIONAL

7. De las peticiones de decisión prejudicial de que se trata parece deducirse que no se discute que el País Vasco, una Comunidad Autónoma del Reino de España, goza de suficiente autonomía institucional del Estado como para cumplir el principio de los criterios enunciados en el asunto C-88/03.

8. El Reino Unido no tiene motivos para dudar de esta apreciación.

AUTONOMÍA EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO

9. Como explica el órgano jurisdiccional remitente con referencia al Concierto de 2002, el procedimiento mediante el cual se adopta una decisión de establecer un tipo impositivo inferior en el País Vasco cuenta con unos mecanismos de conciliación entre las autoridades regionales y las centrales que tienen por objeto determinar la naturaleza del mecanismo propuesto con relación a la normativa general por la que se rige la relación entre el País Vasco y el Estado, en particular para garantizar que se tenga en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo.

10. El Reino Unido no considera que tal procedimiento de consulta y conciliación constituya una

intervención directa por parte del Estado en el contenido de una eventual decisión a efectos del criterio de autonomía de procedimiento enunciado en el asunto C-88/03. Su objetivo es simplemente el de garantizar que cualquier decisión que adopten las instituciones del País Vasco tenga en cuenta todas las consideraciones pertinentes, incluidas aquéllas que únicamente puedan contemplarse desde una perspectiva nacional, y que ello sea compatible con el marco constitucional por el que se rigen las competencias de las autoridades regionales.

11. Lo importante desde el punto de vista del criterio de la autonomía de procedimiento es que la conformidad del Estado no sea necesaria para la adopción de una medida impositiva regional y que el Estado no esté facultado para poner veto o hacer caso omiso de la postura de las autoridades regionales. En el presente caso parece que se cumplen estos criterios. El hecho de que las medidas constitucionales establezcan un marco de actuación y un procedimiento de conciliación de arbitraje o judicial para garantizar que se cumplan los requisitos establecidos, no implica en sí mismo que el Gobierno central pueda intervenir directamente en relación con el contenido de la medida adoptada.

12. En consecuencia, de la información aportada al Tribunal de Justicia se desprende que en el presente caso se cumple el criterio de la autonomía de procedimiento.

AUTONOMÍA ECONÓMICA **Límites a la autonomía del País Vasco**

13. El Órgano jurisdiccional remitente señala que la autonomía del País Vasco queda 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. »

14 El hecho de que el Estado siga conservando un cierto control sobre el marco económico general en el que opera una región no es en modo alguno incompatible a juicio del Reino Unido, con el criterio de la autonomía económica. La cuestión esencial a este respecto es la de si las consecuencias de la reducción del tipo impositivo regional han de soportarlas la región o son compensadas mediante ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Por consiguiente, el hecho de que el Estado tenga competencias exclusivas en determinados ámbitos que tienen incidencia en el País Vasco, por ejemplo los enunciados en el artículo 149 de la Constitución española, no quiere decir que no exista la requerida autonomía económica.

Aportación del País Vasco al Estado

15. De la resolución de remisión se desprende que mientras las Diputaciones Forales son responsables de la gestión de todos los impuestos y contribuciones, excepto los derechos de aduana, el País Vasco paga al Estado un cupo como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.⁸

16. El hecho de que el Reino Unido estime que se requiera una aportación de la región por lo que respecta a las cargas que sigan bajo la responsabilidad de las autoridades centrales no es incompatible con el principio de autonomía económica. Bien al contrario, el pago de dicha aportación es una consecuencia necesaria de cualquier sistema en el que una entidad infraestatal recaude tributos que

sean necesarios para financiar gastos que se determinen a nivel estatal.⁹

17. Otra cosa sería si la reducción del tipo impositivo aplicable en el País Vasco tuviese como consecuencia una reducción de la aportación que ha de realizar el País Vasco a las autoridades centrales. Ello implicaría que no se cumplía el criterio de la autonomía económica. El Reino Unido constata la referencia que hace el Órgano jurisdiccional remitente a los artículos 52 a 57 del Concierto de 2002 pero carece de información detallada acerca del método de cálculo del cupo. De ahí que no pueda decir si se cumple el criterio de la autonomía económica en este caso.

CONCLUSIÓN

18. Por las razones precedentes, el Reino Unido propone que se responda de la siguiente forma a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente:

Sobre la base de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, las disposiciones aplicables en el ámbito regional adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya tienen carácter selectivo y están comprendidas por ende en el concepto de ayuda de Estado del artículo 87 CE, apartado 1, únicamente en el supuesto de que la reducción del tipo impositivo aplicable en el País Vasco se vea compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (entre las que estaría incluida la consiguiente reducción de la aportación que ha de realizar el País Vasco al Estado Español). El Reino Unido carece de información suficiente para saber si así sucede en el presente caso.

⁸) Estatuto de Autonomía. artículo 41, apartado 2.

⁹) No parece relevante a este respecto que el pago realizado por el País Vasco al Estado esté integrado por los cupos correspondientes a cada uno de sus Territorios.

Observaciones de Italia
Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06
Fecha de presentación: 15 de febrero de 2007

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO ITALIANA AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS ESCRITO DE FORMALIZACIÓN DE LA INTERVENCIÓN

Del Gobierno de la República Italiana, representado por el agente designado para el presente juicio, asistido por el Avvocato dello Stato abajo firmante, domiciliado a efectos del presente procedimiento en la Embajada de Italia en Luxemburgo, Rue Adelaide, 1

En los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06

1. Mediante auto presentado el 20 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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».

2. La remisión prejudicial se realizó durante la sustanciación de un procedimiento iniciado a raíz

de la interposición de un recurso administrativo por parte de la Unión General de Trabajadores de la Rioja contra la Norma Foral de 23 de junio de 2005, nº 7, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral sobre el impuesto de sociedades de 26 de junio de 1996, nº 3, que prevé una deducción del 10% del importe de las inversiones «en activos fijos materiales nuevos», así como una deducción del 10% del resultado contable del ejercicio que se destine a una reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

3. El Gobierno italiano observa al respecto lo siguiente:

El problema que plantea el órgano jurisdiccional remitente al Tribunal de Justicia es el de dilucidar cómo debe comportarse un órgano jurisdiccional nacional ante medidas adoptadas por regiones descentralizadas o autónomas que impliquen una deducción de las cargas fiscales.

El problema fundamental reside en saber si el nivel territorial que ha de tenerse en cuenta como ámbito de referencia para determinar si concurre el requisito de la selectividad, a efectos de la calificación de una determinada medida como ayuda de Estado, es el nacional o el de la región de que se trate.

Es evidente que si el ámbito de comparación fuese la totalidad del territorio nacional, una medida

que redujese la carga fiscal solamente para las empresas situadas en una región sería seguramente selectiva desde un punto de vista regional y constituiría por ello, si concurrieran los demás requisitos, una ayuda de Estado.

En cambio, si se tomase en consideración únicamente el territorio de la región que adoptó la medida, no se cumpliría el requisito de la selectividad regional y, a efectos de calificar dicha medida como ayuda de Estado, se debería acaso analizar si se trata de una medida materialmente selectiva.

4. La evaluación del sistema tributario regional respecto al régimen de las ayudas de Estado reviste, pues, una importancia fundamental para todos los países miembros que cuentan con sistemas de autonomía y descentralización.

El Tribunal de Justicia se ha pronunciado recientemente sobre este aspecto en la sentencia República Portuguesa/Comisión (asunto C-88/03), abriendo perspectivas diversas para la solución del problema que merecen ser profundizadas posteriormente.

En dicha sentencia, siguiendo las conclusiones presentadas en ese asunto por el Abogado General L.A. Geelhoed, el problema se planteó y resolvió en diferentes términos que los seguidos por la Comisión en sus decisiones y sobre los cuales el Tribunal de Justicia no había tenido nunca ocasión de pronunciarse.

5. El planteamiento de la Comisión consiste, en efecto, en considerar siempre como ámbito de referencia el nivel estatal en virtud del hecho de que «se desprende al propio tiempo de la sistemática del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, y de la función fundamental que desarrollan, en la definición

del entorno político y económico en que operan las empresas, las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias económicas que operan, que el ámbito en que debe efectuarse dicha confrontación es el espacio económico del Estado miembro». (Véase la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 C(2002) 4487 y la Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 C(2002) 929).

6. Con respecto a dicha formulación, es necesario, sin embargo, tener presentes dos consideraciones: En primer lugar, que si bien es cierto que la jurisprudencia ha considerado indiferente que la medida haya sido concedida directamente por el Estado o por un organismo intermediario o una entidad infraestatal, ello se hizo con respecto a la necesidad de verificar si el beneficio se había concedido por el «Estado o mediante fondos estatales», mientras que ahora lo que debe analizarse es la presencia de otro de los requisitos de las ayudas de Estado, a saber, la selectividad; en segundo lugar, como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de afirmar, en algunos casos es una entidad infraestatal y no el Gobierno central, el que desempeña una función fundamental en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas y en tales casos es el territorio de dicha entidad, y no la totalidad del territorio nacional, el ámbito de referencia que ha de tomarse en consideración para determinar la selectividad de una medida.

El problema no se plantea por lo que se refiere a las medidas fiscales aplicadas a las empresas situadas en una zona geográfica limitada del territorio de un Estado miembro cuando las diferencias territoriales en la regulación del tributo nacional no son imputables a una decisión del Gobierno central, sino al ejercicio de facultades de autonomía concedidas a todos los Gobiernos subestatales del mismo

nivel. En este caso, el Tribunal de Justicia ha reconocido que las medidas, que son expresión del denominado «federalismo simétrico» no son selectivas.

7. El problema de decidir cuál debe ser el contexto jurídico pertinente para determinar la selectividad de una medida fiscal se plantea, en cambio, en el caso del denominado «federalismo asimétrico», es decir, en aquellos supuestos en que el Estado permite a un ente regional o territorial establecer una carga tributaria inferior a la nacional y aplicable únicamente a las empresas situadas dentro del territorio de su competencia.

En este caso, según el Tribunal de Justicia, el problema crucial es el de determinar si la decisión fue asumida por el ente infraestatal de manera efectivamente autónoma con respecto a la autoridad central.

El Abogado General y el Tribunal de Justicia en el asunto C-88/03 han considerado que dicha autonomía debe verificarse a un triple nivel: institucional (que la autoridad regional o local cuente, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto del de el Gobierno central), procedimental (la decisión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido) y económica (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 del Estado o de otras autoridades regionales o territoriales).

8. A juicio del Gobierno italiano, si bien estos requisitos representan un indicio óptimo para delimitar cuál es el entorno político y económico más directamente relevante para las empresas y, en consecuencia, el nivel territorial que ha de tenerse presente para determinar la selectividad de una medida, aquéllos deben ser interpretados teniendo en

cuenta la realidad de cada país y las especificidades regionales.

Por lo que se refiere al caso de autos, el propio órgano jurisdiccional remitente no alberga dudas respecto al primer requisito, la autonomía institucional del País Vasco y de sus Territorios Forales, dado el reconocimiento a nivel constitucional de un régimen político-administrativo totalmente diferenciado del estatal.

9. El órgano jurisdiccional nacional solicita, en cambio, una aclaración respecto al requisito de la autonomía en materia de procedimiento: el procedimiento formal de adopción de la normativa tributaria del País Vasco no está sujeto a la intervención directa del Gobierno central pero dispone de algunos mecanismos, no coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, que tienen por objeto examinar si la normativa que va a adoptarse es compatible con el Concierto Económico celebrado anteriormente entre el Estado y el País Vasco y que tiene rango de ley. Las administraciones del Estado y la de la Comunidad Autónoma están obligadas, con arreglo al artículo 4 del Concierto Económico firmado en el año 2002, a comunicarse recíprocamente, con anterioridad a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria, cuya adecuación al Concierto Económico puede ser analizada por una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de composición paritaria, que propicia en su ámbito que se alcancen acuerdos sobre las posibles discrepancias (artículos 63 y 64).

10. A juicio del Gobierno italiano, estas previsiones no invalidan en modo alguno la autonomía en materia de procedimiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino que constituyen tan sólo la expresión de un principio de colaboración entre Gobierno central y Gobierno local que no cabe sino acoger favorablemente.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la efectividad de la autonomía en materia de procedimiento respecto a la previsión contenida en el Concierto Económico de «tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo». En realidad se trata de algunos límites negativos previstos en el artículo 3 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento o a no producir efectos discriminatorios. La observancia de dichos límites puede 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.

Aunque parezca que estos límites, lejos de perjudicar a la autonomía de que disfruta la Comunidad Autónoma Vasca a la hora de adoptar disposiciones tributarias diferentes a las nacionales, tienen por objeto garantizar principios básicos para la economía de un país que la Comunidad Europea no puede negar, al tratarse de los principios mismos que constituyen la base del mercado común.

11. En cuanto al tercer requisito, la autonomía económica, el órgano jurisdiccional remitente reconoce que el País Vasco opera en una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en el sentido de que la región es fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones de las mismas, sin que esté previsto que el déficit fiscal hipotético sea soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.

El propio órgano jurisdiccional remitente se pregunta, sin embargo, si el hecho de que el Estado tenga competencias exclusivas en sectores como «sistema monetario», «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica», «régimen económico de la Seguridad Social» y

«obras públicas de interés general», puede comprometer la plena autonomía del País Vasco, al tratarse de sectores que tienen, en cualquier caso, una incidencia sobre su economía.

A juicio del Gobierno italiano, dicha reserva en beneficio del Gobierno central no puede considerarse una limitación de los Gobiernos locales que pueda comprometer su autonomía económica entendida en el sentido arriba indicado, al tratarse claramente de una norma indispensable para garantizar la igualdad de los ciudadanos y la armonía del sistema económico nacional, principios éstos que son evidentemente imprescindibles también en un sistema que reconoce una fortísima autonomía a las realidades infraestatales.

12. De todo lo expuesto anteriormente, se deduce claramente que el Gobierno italiano considera que, a la luz de las orientaciones de la jurisprudencia más reciente en materia de selectividad, la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene un grado de autonomía tal que las decisiones en materia fiscal por ella adoptadas deben evaluarse con referencia únicamente a la realidad regional y a la nacional.

De lo contrario, se correría el riesgo de interferir en el sistema de autonomías regionales reconocidas en muchos países miembros y de crear distorsiones de la competencia.

13. Por tanto, el Gobierno italiano propone al Tribunal de Justicia que responda en sentido negativo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

Roma, a 8 de febrero de 2006
DANNILO DEL GAIZO
Avvocato dello Stato

Al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representada por D. Juan Manuel Criado Gámez y por D. Ignacio Serrano Blanco, Letrados en ejercicio nº 1606 y 1616 del Ilustre Colegio de Abogados de La Rioja, (anexos I y II), dando su conformidad para que las notificaciones se realicen por fax al nº 00 34 941 29 12 55; y señalando como domicilio, a efectos de este procedimiento, el de la calle Vara de Rey, nº 3, 26071, Logroño - La Rioja (España), como parte en el litigio principal, formula OBSERVACIONES ESCRITAS en los Asuntos prejudiciales acumulados C-428/06 a C-434/06, UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA Y OTROS (ÓRGANO JURISDICCIONAL REMITENTE: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO)

INDICE	sus decisiones en materia tributaria con autonomía total.
I.- SOBRE LOS LITIGIOS SEGUIDOS ANTE EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO A INSTANCIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.	<p>b) Selectividad material.</p> <p>D) Conclusiones.</p>
II.- SOBRE LA INADMISIBILIDAD PARCIAL DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL.	IV.- PRETENSIONES.
III.- SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS CUESTIONADAS.	V.- ANEXOS.
A) Introducción.	I.- SOBRE LOS LITIGIOS SEGUIDOS ANTE EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO A INSTANCIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.
B) Doctrina del Tribunal de Justicia.	<p>1. La Comunidad Autónoma de La Rioja tiene interpuestos ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco diversos recursos contencioso-administrativos contra las siguientes disposiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 de Guipúzcoa; y Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, de Convalidación de dicho Decreto Foral. • Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, del Consejo de Diputados de 24 de
a) En general, sobre el concepto de ayuda de Estado.	
b) La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006.	
C) Aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.	
a) Selectividad geográfica.	
a') La potestad tributaria de los Territorios Históricos. Límites.	
b') Los Territorios Históricos no adoptan	

mayo, que modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Álava; y Acuerdo de Convalidación del indicado Decreto, adoptado por las Juntas Generales de Álava en su Sesión Plenaria celebrada el día 13 de junio de 2005.

- Artículo 2, apartados 1, 2, 4, 6 y 7; disposición adicional segunda y disposición final primera de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias para 2005, en Vizcaya.

2. Dichos recursos se siguen bajo los autos de procedimiento números 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1, respectivamente.

3. Las disposiciones de precedente cita se dirigen a llenar el vacío normativo producido en la regulación del Impuesto de Sociedades de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo español el 9 de diciembre de 2004, (recurso de casación nº 7893/1999), en la que se decretó la nulidad de pleno derecho de diversos preceptos de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, reguladoras del Impuesto de Sociedades en dichos Territorios, (anexo III).

4. La sentencia de 9 de diciembre de 2004 se dictó en el recurso de casación seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a instancia de la Federación de Empresarios de La Rioja, y fue estimatoria parcial de las pretensiones formuladas por esta federación empresarial. El recurso de casación se dirigió contra la sentencia de 30 de septiembre de 1999, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso de ese orden jurisdiccional nº 3753/1996, en el que se impugnaron las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa nº 7/1996, de 4

de julio; Álava nº 24/1996, de 5 de julio; y de Vizcaya nº 3/1996, de 26 de junio; reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades, (anexo VII).

5. En lo que aquí interesa, el fallo de la sentencia del Tribunal Supremo dispone literalmente lo siguiente:

“Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a “sociedades de promoción de empresas”, apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1. a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.11 del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes”.

6. En la fundamentación jurídica de la sentencia entiende el Tribunal Supremo que las medidas fiscales que incorporan los preceptos citados son susceptibles de ser calificadas inicialmente como ayudas de Estado, incompatibles con el mercado común, por lo que, una vez constatado que no fueron notificadas oportunamente a la Comisión Europea, como resulta preceptivo a tenor del artículo 93 del Tratado CE, (actual artículo 88 CE), procede a su anulación.

7. Tomando como punto de partida la sentencia de 9 de diciembre de 2004, y por entender que las disposiciones impugnadas no hacen sino reproducir las medidas ya anuladas por el Tribunal Su-

premo, la Comunidad Autónoma de La Rioja pretende que se declare la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones en los litigios que se siguen ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Esa pretensión se extiende, lógicamente, al tipo impositivo general reducido del Impuesto de Sociedades, [artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996], en la redacción dada por las disposiciones citadas en el apartado 1); y a ciertas deducciones de la cuota, artículos 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996, en la versión dada por las disposiciones citadas en el apartado 1), aplicables en exclusiva en el ámbito territorial de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente.

8. Mediante autos dictados el 20 y el 29 de septiembre de 2006, aclarados por otros posteriores del 28 de septiembre y 5 de octubre de 2006, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha acordado plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia en torno a si el artículo 87.1 CE debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones forales vascas consistentes en un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español [artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996], y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, (artículo 37 de las Normas 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996), que son aplicables sólo en el ámbito territorial de los respectivos Territorios Históricos, "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 Europea en los términos del artículo 88.3 del Tratado".

9. Por carta recibida el 29 de noviembre de 2006 la Comunidad Autónoma de La Rioja ha sido

invitada a presentar al Tribunal de Justicia observaciones escritas sobre las peticiones de decisión prejudicial.

II.- SOBRE LA INADMISIBILIDAD PARCIAL DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

10. El artículo 234 CE incorpora un procedimiento de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia que tiene como finalidad garantizar la uniformidad del Derecho comunitario. Ese artículo distingue dos tipos de cuestión prejudicial: la de interpretación y la de validez (o invalidez). La primera de ellas, que es la que aquí interesa, se asienta en dos fundamentales presupuestos, de un lado, en la existencia de una duda razonable acerca de como ha de ser interpretado el Derecho comunitario, y de otro, en que su aclaración por el Tribunal de Justicia sea objetivamente necesaria para que el órgano jurisdiccional nacional pueda resolver la controversia planteada en el proceso.

11. El procedimiento previsto en el artículo 234 CE constituye un instrumento de cooperación jurídica que permite al Tribunal de Justicia facilitar a los Tribunales nacionales los elementos de interpretación del Derecho comunitario, que pueden serles de utilidad para apreciar los efectos de una disposición de Derecho nacional controvertido en el litigio que deban dirimir, (sentencias de 6 de junio de 2000, Angonese, C-281/1988, Rec., p. I-4130, apartados 14 y 18; y de 5 de diciembre de 2000, Guimont, C-448/1998, Rec., p. I-10663, apartado 23).

12. Se ha venido entendiendo que la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde de forma exclusiva al órgano judicial al que compete conocer del litigio. En principio, sólo el órgano judicial nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de un ulterior recurso judicial en el ámbito del Derecho interno está obligado a someter

al Tribunal de Justicia las cuestiones interpretativas que se le planteen, pero, en general, estará exento de dicha obligación cuando exista ya una jurisprudencia en la materia o cuando la manera correcta de aplicar la norma comunitaria sea de todo punto evidente. El deber de plantear la cuestión prejudicial se presenta, de este modo, para el órgano judicial nacional como una obligación débil o debilitada.

13. Así, lo ha venido entendiendo, el Tribunal de Justicia al interpretar de forma amplia y flexible los presupuestos sobre los que se asienta la cuestión prejudicial de interpretación. La llamada sentencia CILFIT de 6 de octubre de 1982, (asunto C-283/81), declaró que los órganos judiciales nacionales no están obligados a plantear la cuestión prejudicial si no es pertinente, es decir, en el caso de que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no pudiera tener ninguna influencia en la solución del litigio, lo que implica un amplio poder de apreciación del Juez o Tribunal interno, sin que baste a este respecto las alegaciones de las partes. Esta sentencia acepta la doctrina del "acto claro" importada del Derecho francés, conforme a la cual, en definición de la doctrina, es preciso para el reenvío que haya una cuestión, esto es, una dificultad real planteada por las partes o espontáneamente reconocida por el juez y que por su naturaleza pueda hacer surgir una duda en su espíritu ilustrado. Tal doctrina, aplicada a la cuestión prejudicial, implica que los Tribunales superiores no tendrán obligación de plantear cuestión prejudicial cuando no exista duda razonable sobre la interpretación del texto comunitario aplicable al litigio. Aunque el Tribunal de Justicia ha rodeado la doctrina del "acto claro" de algunas cautelas a fin de evitar abusos y colocar a los Tribunales nacionales en una actitud prudente, dicha doctrina subsiste actualmente en la jurisprudencia del Tribunal.

14. En el ámbito interno español esa doctrina

ha sido asumida por los más altos Tribunales.

15. Así, lo ha hecho, en efecto, el Tribunal Constitucional español que ha matizado que, en principio, la tarea de garantizar la recta aplicación del Derecho comunitario europeo por los poderes públicos nacionales es una cuestión de carácter infraconstitucional y por lo mismo excluida tanto del ámbito del proceso de amparo como de los demás procesos constitucionales, (sentencia del Tribunal Constitucional - STC 28/1991), porque, a semejanza de lo que acontece en las cuestiones de inconstitucionalidad (STC 17/1981, 133/1987, 119/1991 y 111/1993), la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde, de forma exclusiva e irrevisable, al órgano judicial que resuelve el litigio, (STC 180/1993; 201/1996, y 203/1996). Por este motivo, el Tribunal Constitucional ha afirmado que, "sin perjuicio de que el artículo 177 TCEE, (...), pertenece al ámbito del Derecho comunitario y no constituye por sí mismo, canon de constitucionalidad (STC 28/1991 y 64/1991), ninguna vulneración existe de los derechos garantizados por el artículo 24.1 CE cuando el Juez o Tribunal estima que no alberga dudas sobre la interpretación que haya de darse a una norma de Derecho comunitario o sobre su aplicación en relación con los hechos enjuicables en el litigio y decide por ello no plantear la consulta que se le solicita" (STC 201/1996, y en el mismo sentido STC 111/1993, 203/1996; y ATC 296/1993). En consecuencia la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al amparo del artículo 234 CE -al igual que ocurre con la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad al abrigo del artículo 163 de la Constitución española- no implica per se la lesión de las garantías previstas en el artículo 24 del texto constitucional, ni de quien pretendía dicho planteamiento y no obtuvo satisfacción a su pretensión, ni de quien, sin haberlo solicitado, pueda verse perjudicado por su no planteamiento.

16. El Tribunal Supremo español también ha acogido la doctrina del Tribunal de Justicia en cuanto a los supuestos que condicionan el planteamiento de la cuestión prejudicial. Según indica la sentencia de 9 de junio de 2003, sustituido en la propia doctrina del Tribunal de Justicia, el criterio de la “separación” por el de la “cooperación” al diseñar el reparto de las funciones jurisdiccionales entre el Juez comunitario y el Juez nacional (sentencia de 11 de diciembre de 1965, *Schwarze*, 16/65 SIC), corresponde a éste la iniciativa de la remisión (sentencia de 16 de junio de 1981, *Salonia*, 126/80 SIC, y 6 de octubre de 1982 SIC, *CILFIT*, 283/81); y decidir si es “necesario para dictar su fallo” que el Tribunal de Justicia se pronuncie prejudicialmente, con autoridad de cosa interpretada (sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1993), sobre algún extremo del Derecho comunitario (“pertinencia de la cuestión planteada”). La valoración de la pertinencia de la cuestión prejudicial suscitada, que corresponde efectuar al juez nacional, incluso, cuando culmina la instancia judicial interna ha estado presidida, paradigmáticamente, por el criterio del “acto claro”. Esa doctrina, utilizada tanto por el Consejo de Estado francés (A. 11604 *Ministre de l’Interieur c/ Cohn-Bendit*, resolución de 22 de diciembre de 1987) como por el Tribunal Federal de Finanzas alemán (*Bundesfinanzhof*, resoluciones de 16 de julio de 1981 y 24 de abril de 1985), fue cuestionada sosteniéndose que debía ser automático el reenvío al Tribunal de Justicia de toda cuestión suscitada ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia porque éste carecía de competencia, en virtud del antiguo artículo 177, apartado 3, Tratado CE, para retener aquélla, porque el pronunciamiento sobre la claridad de la cuestión es precisamente el resultado de la interpretación, y porque la noción de “acto claro” no se adapta a la complejidad del ordenamiento comunitario. Sin embargo, como recuerda la sentencia citada de 9 de junio de 2003, si el Tribunal de

Justicia, en un primer momento, pareció considerar que la obligación contenida en el antiguo artículo 177, apartado 3, Tratado CE, era absoluta, al menos, desde la sentencia *CILFIT* (6 de octubre de 1982) ha precisado que existen dos hipótesis que dispensan al juez de última instancia del reenvío:

1º) Que exista una jurisprudencia establecida del Tribunal de Justicia que resuelva el punto controvertido, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que hayan dado lugar a dicha jurisprudencia;

2º) Que la aplicación correcta del Derecho comunitario se imponga con una evidencia tal que no dé lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión o, en sus propias palabras, “la correcta aplicación del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada” (la misma doctrina del “acto claro” ha tenido reflejo en algunas decisiones del Tribunal Supremo, en concreto, las sentencias de 17 de abril de 1989; y 13 de junio de 1990).

17. En consecuencia puede entenderse que resulta justificada la exclusión del planteamiento de la cuestión prejudicial:

A) Cuando no condicione el sentido del fallo, (irrelevancia de la cuestión), de manera que, cualquiera que sea la respuesta del Tribunal de Justicia, ésta no tendría ninguna influencia en la decisión del proceso en que la cuestión se suscita

B) Cuando pueda afirmarse la evidencia en la respuesta porque no existe duda razonable y fundada relativa a la interpretación y/o validez de la disposición comunitaria aplicable, teniendo en cuenta, como ha puesto de relieve el Tribunal de Justicia, tanto el contexto como el conjunto normativo al que

pertenece la norma a interpretar (sentido claro); y

C) Cuando se encuentra “aclarada” la duda objeto del litigio, dada la identidad de la cuestión con algún litigio resuelto por el Tribunal de Justicia, de manera que pueda invocarse la doctrina del precedente o, incluso, de la jurisprudencia comunitaria.

18. Con base en lo anterior, la Comunidad Autónoma de La Rioja alegó ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco -y éste pasa por alto en los diversos autos que acuerdan plantear el reenvío-, lo injustificado del planteamiento de la cuestión prejudicial propuesta por el Tribunal, que se pone particularmente de relieve en el momento mismo en que se constata que algunas de las medidas tributarias que se pretende sean objeto de decisión prejudicial ya han sido declaradas nulas de pleno derecho por el propio Tribunal de Justicia del País Vasco. Esa declaración de nulidad absoluta, ya realizada judicialmente, hace por completo innecesaria e irrelevante la respuesta del Tribunal de Justicia para la correcta resolución de los diversos litigios pendientes ante el Tribunal nacional: sea cual sea la respuesta que emane del Tribunal, las medidas tributarias en cuestión seguirán afectas a la misma causa de nulidad de pleno derecho que ya ha sido apreciada por el Tribunal del País Vasco.

19. Nos referimos, en concreto, a las siguientes disposiciones:

- Artículo único, apartado 3, del Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por el que se modifica el artículo 29.1.a) de la Norma Foral 7/1996, y se fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.

- Artículo único, apartado 4, del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de

mayo, de la Diputación Foral de Álava, por el que se da nueva redacción al artículo 29.1.a) de la Norma Foral 24/1996, y fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.

- Artículo 2.4 de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, por el que se da nueva redacción al artículo 29.1.a) de la Norma Foral 3/1996, y se fija el tipo general del Impuesto de Sociedades en el 32,5%.

- Artículo 2.7 de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, por el que se da nueva redacción al artículo 39 de la Norma Foral 3/1996, relativo a la deducción por cantidades destinadas a la “Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético”.

20. Todos esos preceptos, y las medidas tributarias que incorporan-, fueron declarados nulos de pleno derecho por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en auto de 14 de noviembre de 2005, (anexo IV) ratificado por otro posterior de 17 de marzo de 2006, (anexo V) recaídos ambos en el incidente de ejecución de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo español el 9 de diciembre de 2004, (ejecución nº 3753/96-1), por entender, básicamente, que los preceptos que hemos relacionado eran contrarios al pronunciamiento emitido por el Tribunal Supremo, y haberse dictado, además, con la finalidad de eludir su cumplimiento, (ambos autos están actualmente recurridos en casación). A tal efecto el Tribunal del País Vasco aplica la previsión contenida en el artículo 103.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a cuyo tenor “serán nulos de pleno Derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sen-

tencias, que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento". Es casi innecesario recordar que la declaración de nulidad de pleno derecho conlleva la expulsión del ordenamiento jurídico de las disposiciones afectadas.

21. En tales circunstancias, esto es, habiendo apreciado ya su nulidad absoluta, no deja de sorprender que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantee una cuestión prejudicial en torno a la medida tributaria que fija en el 32,5% el tipo general del Impuesto en los tres Territorios; y en torno a la que establece, solo en Vizcaya, una deducción por las cantidades destinadas a la denominada "Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético". Aunque la interpretación del Derecho Comunitario que se pide al Tribunal de Justicia pudiera guardar alguna relación con el objeto del litigio sometido al órgano jurisdiccional nacional, resulta por completo irrelevante al haberse decretado ya la nulidad de las medidas tributarias en un incidente de ejecución de sentencia, y haberlo hecho, además, el mismo órgano judicial que pide aquella interpretación.

22. Los órganos judiciales nacionales no están obligados a plantear la cuestión prejudicial si no es pertinente, es decir cuando la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no tenga ninguna influencia en la solución del litigio. En este caso, insistimos, es notoria esa falta de influencia pues el enjuiciamiento de las medidas tributarias por el Tribunal nacional en nada está condicionado por la respuesta que el Tribunal de Justicia dé a las cuestiones prejudiciales, que, repetimos, resultará absolutamente intrascendente al haber sido declarados ya nulos de pleno derecho los preceptos que las incorporan [artículos 29.1.a) de las Normas 7/1996, 24/1996 y 3/1996; y artículo 39 de la Norma 3/1996; en la redacción dada por las disposicio-

nes citadas en el precedente apartado 1] por auto de 14 de noviembre de 2005, ratificado por el de 17 de marzo de 2006. Como creemos que la cuestión prejudicial no puede girar en torno a medidas tributarias ya anuladas por el Tribunal nacional, carece de fundamento, y hasta de lógica, la suscitada en torno al tipo general y deducción de tan reiterada cita.

23. Según tiene declarado el Tribunal de Justicia cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en que, o bien resulte que el procedimiento del artículo 234 CE ha sido desviado de su finalidad y se utiliza en realidad para que el Tribunal se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación del Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal, (véanse sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Rec., p. I-3763, apartado 40; 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Rec., p. I-4003, apartado 23).

24. En el presente caso, parece evidente suponer que los procedimientos principales se deberán dirimir aplicando las mismas disposiciones de Derecho interno español que ya han determinado la nulidad absoluta de las medidas cuestionadas (artículo 103. 4 de la Ley 29/1998, ya citado), sin necesidad de entrar en otras consideraciones que atañen al Derecho Comunitario. Sería inexplicable que las disposiciones declaradas absolutamente nulas en el incidente de ejecución nº 3753/96-1 dejaran de serlo al decidir los procedimientos de carácter declarativo en cuyo seno se ha planteado la cuestión prejudicial.

25. Así las cosas, creemos que el Derecho Co-

munitario no es relevante para la resolución de los litigios y debe decretarse, por ello, la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el aspecto que atañe a si la medida tributaria que establece un tipo impositivo inferior al general del Estado español en el ámbito territorial de los Territorios Históricos vascos, y la que establece para Vizcaya una deducción por las cantidades que se destinen a la "Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético", deben considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado del artículo 87.1 CE, y han de comunicarse por ello a la Comisión Europea en los términos del artículo 88.3 CE.

III.- SOBRE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS CUESTIONADAS

A) Introducción

26. Como hacen constar los autos judiciales que acuerdan plantear cuestión prejudicial en los recursos nº 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1, las medidas tributarias relativas al Impuesto de Sociedades vigente en cada uno de los Territorios de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, que son objeto de controversia y que precisan de un pronunciamiento prejudicial son las siguientes:

a) *"Tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado Español"*

27. Los artículos 29.1.a) de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 de este escrito, establecen que el tipo general del Impuesto de Sociedades en los Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya será del "32,5 por ciento".

28. Ese tipo es sensiblemente inferior al vigente

en el resto de España en el periodo que ha de enjuiciarse en los litigios principales, fijado en el "35 por ciento" por el artículo 28.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) *"Deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento tributario estatal"*.

29. Los artículos 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 del presente escrito, incorporan una "Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos" aplicable a la cuota líquida en un 10 por 100 del importe de dichas inversiones. Dichos preceptos aparecen transcritos en los autos de planteamiento de cuestión prejudicial, dictados el 20 y 29 de septiembre 2006, por lo que, dada su extensión, omitimos su nueva reproducción.

30. Se trata de un beneficio fiscal que no tiene reflejo paragonable en el régimen común del Impuesto de Sociedades español.

31. Específicamente para Vizcaya, el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996, en la versión de la Norma Foral 7/2005 (artículo 2.7), introduce una deducción de la cuota líquida del 10 por ciento de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una Reserva especial llamada "Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético". El auto de planteamiento de la cuestión prejudicial de 20 de septiembre de 2006, dictado en el recurso 1335/05-1, transcribe en su integridad el citado artículo 39, por lo que consideramos innecesaria su reproducción.

32. Esta medida tampoco tiene una replica simi-

lar en el régimen común del Impuesto.

33. La justificación que se ofreció en los preámbulos de las Normas Forales 7/1996, 3/1996 y 24/1996 para tales medidas, -en especial el tipo impositivo del 32,5%, fue la de conseguir objetivos tales como los de “garantizar un nivel adecuado y competitivo de tributación de las empresas”, “fortalecer la estructura y capitalización de las empresas”, “mejorar sustancialmente la competitividad exterior de las empresas”, o “desarrollar un marco fiscal más adecuado y favorable para las pequeñas y medianas empresas”, (vd. anexo XVI).

B) Doctrina del Tribunal de Justicia

a) En general, sobre el concepto de ayuda de Estado

34. El artículo 87.1 CE establece 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”.

35. Como declara la sentencia de 15 de junio de 2006, (*Air Liquide Industries Belgium, SA/Ville de Seraing y Province de Liégeois*, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05, apartado 27), el objetivo del artículo 87 CE es evitar que los intercambios entre los Estados miembros resulten afectados por ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, (sentencia de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec., Pág. 709, apartado 26).

36. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para que una medida pueda ser considerada ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 CE ha de cumplir las siguientes cuatro condiciones:

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

37. La sentencia de 22 de junio de 2006 (Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, apartado 86), señala que es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda abarca no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos, (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke y Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, Rec. Pg. I-8365, apartado 38; de 20 de noviembre de 2003, *GEMO*, C-126/01, Rec. Pg. I-13769, apartado 28; de 15 de julio de 2004, *España/Comisión*, C-501/00, Rec. Pg. I-6717, apartado 90; y de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, apartado 77).

38. Una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o

un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 78).

39. Las ayudas, por ello, pueden proceder de medidas de carácter legislativo, reglamentario o de simples prácticas administrativas. Pueden consistir en prestamos concedidos sin interés o a tipos notablemente reducidos (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express Ltd/Comisión, T-16/96, Rec. p. II-760, apartados 51 y 52); bonificación del interés, (sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, Rec., p. I-351; apartado 41); exenciones fiscales, (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 16 de septiembre de 1998, Waterleiding Maatschappij Ny/Comisión, T-188/95, Rec., p. II-3713); reducción en cargas o cotizaciones sociales, (sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 12; sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, cit, apartado 41); garantías proporcionadas en condiciones preferentes; bonificación a precios de suministro de energía o exoneración de la obligación del pago de multas, (sentencia de 17 de junio de 1999, Industrie Aeronautiche, C-295/97, apartados 41 y 42); adquisiciones masivas de productos o servicios de una determinada empresa, (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 28 de enero de 1999 BAI/Comisión, T-14/96, Rec., p. II-139, apartados 71 y ss.); o simples facilidades de pago (sentencia de 29 de junio de 1999, Deménagement-Manutention Transport SA, C-256/97, Rec., p. I-3913, apartados 21 a 24). El carácter puramente enunciativo, y no exhaustivo con que esta relación se tipifica, se ha puesto de manifiesto en numerosas decisiones de la Comisión que han corroborado la ausencia dentro del dispositivo legal de la norma de un "numerus clausus". La ventaja se tipifica, por tanto, como una in-

fluencia positiva de cualquier género sobre los costes de producción de una empresa.

40. En sintonía con todo lo anterior, la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, (DO C 384 de 10.12.1998, pág. 3), enumera un listado ejemplificativo de supuestos al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalnamiento excepcional de la deuda fiscal.

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

41. El artículo 87 CE, apartado 1, al mencionar las ayudas concedidas por "los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos.

42. De ello se desprende que 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 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre

de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17). El régimen de las ayudas públicas establecido por el artículo 87 CE se aplica tanto a medidas del Estado como de cualquier otro ente público, del ámbito funcional o territorial que sea. El término “Estados” del artículo 87 CE incluye, por ello, a cualquier ente público con independencia de su ámbito de actuación.

43. En relación con esta condición la “Comunicación sobre la fiscalidad directa”, asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

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

44. El análisis de la jurisprudencia confirma que las ayudas constituyen ayudas de Estado contempladas en el artículo 87, apartado 1, CE, siempre que amenacen falsear la competencia y puedan tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

45. Si una ayuda económica otorgada por un Estado o utilizando fondos estatales refuerza la posición de ciertas empresas frente a otras que compiten con ellas en los intercambios comerciales intracomunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartado 11; sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 47; y la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de

30 de abril de 1998, Vlaamse Gewest/Comisión, T-214/95, apartado 50).

46. El importe de las ayudas controvertidas y el tamaño de las empresas beneficiarias no excluyen “a priori” la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros. La sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, (Vlaamse Gewest/Comisión, T-214/95, apartado 46), declaró que si la ventaja (concedida a una empresa en un sector caracterizado por una fuerte competencia) es pequeña, la competencia resulta falseada en escasa medida, pero resulta falseada de todos modos. “Sensu contrario”, si la ventaja es grande la competencia resultará falseada en gran medida. La prohibición que establece el apartado 1 del artículo 87 CE se aplica a toda ayuda que falsee o amenace falsear la competencia, sea cual fuere su importe, en la medida en que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Incluso una ayuda de cuantía relativamente reducida puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando el sector en el que la empresa opera se caracteriza por una fuerte competencia (apartados 48 y siguientes de la sentencia; véanse también las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 43, “Tubeneuse”; de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, apartado 27; y de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, Rec. P. I-4103, apartados 40 a 42).

47. A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véan-

se sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 11 y Unicredito Italiano, C-148/04, apartado 54; y sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. Pag. I-3679, apartado 44).

48. En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, apartado 115, y Unicredito Italiano, C-148/04, apartado 56).

49. Además, no es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. Cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Además, el fortalecimiento de una empresa que, hasta entonces, no participaba en los intercambios intracomunitarios puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión C-66/02, apartado 117; y Unicredito Italiano SpA, C-148/04, apartado 58).

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

50. Los destinatarios de las ayudas han de ser empresas determinadas o producciones, toda vez que el artículo 87 CE exige que favorezca a "determinadas empresas o producciones". El Tribunal de

Justicia ha declarado que la aplicación del artículo 87 CE (anterior artículo 92 Tratado CE) requiere únicamente que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, apartado 47, que cita la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; y también, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 41; y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 26).

51. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en dicha disposición. El hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado (sentencia citada de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, apartado 48; y sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 32; y sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, apartado 48).

b) La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006

52. Particular comentario merece la sentencia de 6 de septiembre de 2006, vistos los autos judi-

ciales que deciden plantear la presente cuestión prejudicial de carácter interpretativo.

53. La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, (República Portuguesa y otros/Comisión de las Comunidades Europeas, asunto C-88/03), se adentra en el debate relativo a la adecuación o no al Derecho Comunitario de los sistemas tributarios asimétricos.

54. Hemos de hacer notar que ese debate ya se suscitó por el Abogado General Sr. Saggio en las conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999, en los asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, en los que, tal y como acontece ahora, estaban implicados los Territorios Históricos del País Vasco. En ese caso, entendió el Abogado General que el hecho de que unas determinadas medidas fueran adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional, debía considerarse una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales, (apartado 37).

55. La sentencia de 6 de septiembre de 2006 analiza la cuestión relativa a si las medidas tributarias adoptadas por entidades infraestatales, limitadas a un determinado ámbito geográfico, pueden constituir ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE. En el caso particular de la sentencia, se trata de determinadas reducciones de tipos impositivos decretada por las autoridades regionales de las Islas Azores, circunscritas al ámbito territorial de esa Región autónoma portuguesa.

56. Según el Tribunal de Justicia, no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga 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, dice el Tribunal, 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, (apartado 58).

57. En el criterio del Tribunal de Justicia, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como sucede aquí, 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 y como se acaba de decir, 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 el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

58. Al tal efecto, el Tribunal de Justicia invoca las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed, y dice lo siguiente:

“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 otras) 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, 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 suficiente-

mente 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.

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."

59. Como hace notar la sentencia de 6 de septiembre de 2006, el Abogado General Sr. Geelhoed distingue en sus conclusiones, presentadas el 20 de octubre de 2005, 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. Y dice al respecto lo siguiente:

"51. La primera es aquella en la que el gobierno central de un Estado miembro decide

unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Como reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siquiera cuando dicha entidad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un «tipo impositivo medio nacional»: en realidad, el tipo impositivo sería sensiblemente diferente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general (36). La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional,

lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos (37).

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de «autonomía total» aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esta significa:

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

— autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo;

— autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones (38). En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del

impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos» y «gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse.

55. Si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión «es decir el «papel fundamental» que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas» (39), deja de estar fundada.

56. Sin embargo, si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse, a mi juicio, de selectivo a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1.»

60. Lo anterior sintetiza, según el Abogado General, lo que considera principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos im-

positivos han de calificarse de ayudas. Sin embargo, en aras de la exhaustividad, analiza también brevemente tres alegaciones formuladas por la Comisión. En concreto, las siguientes:

“58. La primera es que el hecho de que una reducción de impuestos ámbito regional falsee o amenace falsear la competencia en la Comunidad es esencialmente suficiente para que se cumpla el criterio del carácter selectivo (40). Sin embargo, como ya he mencionado, las normas sobre las ayudas de Estado son tan sólo uno de los numerosos instrumentos del Tratado que facultan a la Comisión para adoptar medidas encaminadas a eliminar las distorsiones de la competencia de conformidad con el artículo 3 CE, letra g). Mientras que las normas sobre las ayudas de Estado son aplicables a las medidas selectivas de ayuda, los artículos 94, 96 y 97 pueden utilizarse para eliminar las distorsiones derivadas de medidas fiscales distintas de las cubiertas por la normas sobre las ayudas de Estado, como expuse en mis conclusiones presentadas en los asuntos GIL Insurance y otros (41) y Streekgewest (42). El argumento de la Comisión de que lo determinante es únicamente si una reducción de impuestos regional falsea o no la competencia ignora indebidamente la distinción entre estas disposiciones, conceptualmente diferente. (43)

59. Una segunda alegación formulada por la Comisión es que sostener que algunas reducciones de impuestos regionales no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, podría incitar a los Estados miembros a evadir las normas sobre las ayudas de Estado optando por modificar el reparto interno de competencias en materia tributaria dentro de sus territo-

rios (44). Sin embargo, de mi razonamiento anterior debe deducirse con claridad que una delegación meramente formal que habilite a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo como el que he descrito anteriormente, no sería suficiente para excluir una medida del ámbito del artículo 87 CE, apartado 1. La idea de ir más allá de lo puramente formal se apoya en la frase «bajo cualquier forma» del artículo 87 CE, apartado 1, y se ha visto confirmada por el Tribunal de Justicia, por ejemplo en el asunto Italia/Comisión (45), y, más recientemente, por el Abogado General Saggio en el asunto Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa. (46)

60. Por otra parte, cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central (en el sentido que he expuesto) no hay ninguna razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación «simétrica» de atribuciones en materia tributaria, —segunda situación a la que me he referido antes, en la que cada entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal, y una delegación «asimétrica» de competencias tributarias, —tercera situación descrita, en la que sólo algunas entidades locales tienen competencias en materia tributaria. Como ha señalado el Reino Unido, la elección de las regiones de un Estado miembro en las que deben delegarse tales competencias tributarias es evidentemente una cuestión de política constitucional que depende de las características históricas y económicas de cada región. En la medida en que la decisión sobre el tipo impositivo es una decisión verdaderamente autónoma, debe quedar al

margen de las normas reguladoras de las ayudas de Estado.

61. La última alegación formulada por la Comisión contra la posibilidad de que ciertas reducciones regionales de impuestos puedan quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, se basa en el principio de seguridad jurídica. La Comisión pone de relieve que, dado que el artículo 87 CE, apartado 1, delimita las medidas que los Estados miembros deben notificar a la Comisión para que ésta las examine, los Estados miembros deben saber por anticipado el alcance de su obligación de notificar.

62. Sobre este particular, debo observar que si bien el objetivo de seguridad jurídica es perfectamente válido, no puede justificar por sí sólo que se amplíe el alcance del artículo 87 CE, apartado 1, más allá de su objetivo, que he descrito anteriormente. Efectivamente, la definición de la ayuda incluye un concepto (todavía) abstracto, en particular, la justificación basada de la naturaleza y el sistema del régimen tributario."

61. Cabe inferir, en suma, que aquellas medidas tributarias que se adopten por autoridades infraestatales con autonomía total de la autoridad central del Estado, (por reunir conjuntamente las exigencias de "autonomía institucional", "autonomía de procedimiento" y "autonomía económica"), no cumplirán el requisito de la selectividad, y, por tanto, no podrán ser conceptuadas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE.

62. Por el contrario, las medidas que no se tomen por la autoridad local con esa autonomía total, (por faltar una, varias o todas de las exigencias apuntadas), si podrán considerarse selectivas y sus-

ceptibles de ser consideradas ayudas de Estado conforme al artículo 87.1, con todas las consecuencias a ello inherentes, en particular la obligación de notificar que se contiene en el artículo 88.3 CE.

C) Aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.

63. Expuesta la doctrina del Tribunal de Justicia resulta obligado examinar en que medida es aplicable a las medidas tributarias controvertidas, y en que medida pueden considerarse selectivas, tanto desde el punto de vista geográfico como material, para, llegado el caso, predicar con respecto a las mismas su condición de ayudas de Estado, en el sentido del artículo 87.1 CE.

a) Selectividad geográfica.

64. Desde la óptica de la selectividad geográfica se trata de analizar si efectivamente, estamos ante medidas tributarias adoptadas por las autoridades forales vascas, -esto es, por las de los Territorios Históricos, no por las de la Comunidad Autónoma del País Vasco-, con total autonomía del Gobierno central del Estado, entendida esa autonomía total en el triple sentido de "autonomía institucional", "de procedimiento" y "económica".

65. Los autos que acuerdan el planteamiento de la cuestión prejudicial no manifiestan duda alguna en cuanto a la concurrencia de la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía total. 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. Se cumple con ello, según el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el requisito de la "autonomía institucional".

66. Por el contrario, sí que suscita ciertas dudas al Tribunal la interpretación del alcance de las denominadas "autonomía de procedimiento" y "autonomía económica". La primera por la existencia de una serie de límites genéricos impuestos por el Estatuto de Autonomía (artículo 41.2) y por el propio Concierto Económico (artículos 2 y 3), 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". La segunda por la limitación que supone para el nivel competencial del País Vasco la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre dicha Comunidad Autónoma, 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, que relativiza la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco y debe ponerse en función de unas exigencias de esencial "unidad de mercado" o "unidad de orden económico", que son límite consustancial del sistema autonómico español.

67. Desde nuestro punto de vista, debe descartarse que tales exigencias concurren en la adopción de las medidas tributarias ahora cuestionadas.

a') La potestad tributaria de los Territorios Históricos. Límites.

68. Los Territorios Históricos del País Vasco disfrutan de un particular régimen financiero: el llamado régimen foral de Concierto, cuya actualización se realiza por el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, -E.P.V.-, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre. Implica, en efecto, este régimen la sustitución atenuada de la

Hacienda del Estado por las Haciendas de los Territorios Históricos a las que se reconocen unas amplias potestades tributarias. Éstas abarcan tanto la ordenación del régimen jurídico de los tributos concertados [artículo 41.2.a) E.P.V.], como la exacción, gestión y liquidación, recaudación e inspección [artículo 41.2.b) E.P.V.] y alcanzan a todos los impuestos con excepción, dice el E.P.V., de los que integran la Renta de Aduanas y los que se recaudan a través de los monopolios fiscales, [artículo 41.2.a)]. El artículo 5 del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, (anexo XI), atribuye en exclusiva al Estado "la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

69. Las potestades mencionadas afectan, por ello, al Impuesto sobre Sociedades que es el tributo al que se refieren las medidas ahora consideradas. El régimen jurídico de este Impuesto puede ser, por ello, establecido y modificado en el ámbito de los respectivos Territorios Históricos por sus propias normas, que, evidentemente, pueden ser distintas de las aplicables en el territorio común del Estado.

70. Esta potestad, sin embargo, no está exenta de límites.

71. Hay que empezar por decir, ante todo, que la propia Constitución española consagra una serie de principios que imponen, directa e inmediatamente, una serie de límites a dicha potestad. Entre esos principios, de obligado respeto por todos los poderes públicos, se encuentra el de igualdad (artículos 14 y 139.1) y su proyección en materia tributaria (artículo 31.1); así como los de solidaridad (artículos 2 y 138.1); libertad de empresa, residencia y circulación (artículos 38, 138.2, 139.1 y 139.2). El Tribunal Constitucional ha entendido, además,

que la "unidad básica" de la nación que proclama la Constitución se concreta en la "unidad de mercado" o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984), como se deduce tanto del Preámbulo -que garantiza la existencia de un "orden económico y social justo"-, como de una interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138,1 y 2, 139.2, 149.1.1ª y 157.2 de la Constitución. En Estados como el español, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el artículo 2 de la Constitución consagra (SSTC 1/1982, 11/1984; y 24/1986). Asimismo, el Tribunal Constitucional ha inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982), término éste, el de "mercado", que equivale a "mercado nacional" o "mercado español", esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el artículo 139.2 de la Constitución (SSTC 1/1982, 71/1982, 86/1984 y 87/1985).

72. Por otra parte, el sistema general de concierto, como en general, los derechos históricos amparados y garantizados por la Constitución Española, están integrados en el orden constitucional y estatutario. Este no sólo le dota de garantía sino que también delimita su contenido. Como señaló el Tribunal Constitucional en STC 123/1984, la Constitución garantiza la existencia de un régimen foral de cada territorio histórico de autogobierno territorial, garantía que supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. La protección que la Constitución otorga a los dere-

chos históricos es la propia de la "garantía institucional". La Constitución no protege un contenido concreto y determinado de este particular régimen, sino que pretende "la preservación de la institución en términos reconocibles para la imagen que la misma tiene en la conciencia social en cada tiempo y lugar" (STC 32/1981). Esta técnica no excluye sino por el contrario exige, que la determinación del contenido concreto de este régimen sea la obra del legislador, operación en la que disfruta de una cierta libertad de configuración, "pues la garantía institucional (sólo) es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real para convertirse en un simple nombre" (STC 32/1981).

73. Esa labor de actualización y delimitación ha quedado encomendada, fundamentalmente, por la Constitución a los Estatutos de Autonomía, cuyos preceptos constituyen el marco inalterable dentro del cual cabe el ejercicio por las Instituciones Forales de las facultades en que se expresan sus derechos históricos, sin que a partir de su delimitación estatutaria, sea ya admisible la apelación a la historia con el fin de modificarlas o alteradas, (STC 159/1993).

74. Son, por tanto, los preceptos estatutarios los que delimitan el contenido de este particular régimen financiero anclado en los derechos históricos de los Territorios. En este sentido el E.P.V. dedica el artículo 41 a la actualización y determinación del sistema foral tradicional de Concierto, de acuerdo con el que se ordenarán las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco. Contenido fundamental de este régimen, según dispone el artículo 41.2 E.P.V., es la facultad que se reconoce a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario". En el mismo precepto se definen, también, los contornos de esa po-

testad, que habrá de ejercerse "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 los que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma" (artículo 41.2 E.P.V.). Esta potestad, además, habrá de respetar el propio Concierto, que se aprueba por Ley del Estado, en la medida en que éste define el ámbito objetivo, subjetivo y territorial de las potestades fiscales que se atribuyen a las Haciendas forales, y habrá de ejercerse respetando los principios contenidos en los artículos 138 y 156 de la Constitución en los que se consagra el principio de solidaridad.

75. Es importante destacar que el sistema de concierto es un régimen financiero amparado por la Constitución, y actualizado a través del Estatuto de Autonomía, pero tal sistema no lleva consigo, forzadamente, ni un recorte ni un blindaje del sistema frente a las competencias que la Constitución atribuye al Estado español y, en especial, frente a las competencias que la Constitución otorga al Estado respecto a los ingresos de las Comunidades Autónomas, (artículo 157.3 de la Constitución). Ninguna ley, sea orgánica, ordinaria, paccionada, bilateral, asimétrica o consensuada puede variar -ni siquiera tras un pacto con el Gobierno del Estado sancionado por las Cortes- el cuadro de competencias dibujado en la Constitución. En esta línea se debe añadir que, si bien el Concierto debe ser "pactado" entre el Estado y el País Vasco, si tal pacto no se alcanza, quedan intactas las competencias atribuidas al Estado en la Constitución.

76. Prueba incontestable de que ello es así lo pone de manifiesto lo acaecido con la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorrogó la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma el País Vasco, aprobado por

la Ley 12/1981, de 13 de mayo, (anexo XIII). Ante la imposibilidad de lograr un acuerdo sobre el nuevo Concierto y para evitar un vacío legal, (el Concierto de 1981 tenía una duración hasta el 31 de diciembre de 2001, sin previsión de continuidad más allá de esta fecha), el poder central decidió, de manera unilateral, prorrogar el Concierto de 1981, y lo hizo a través de la citada Ley 25/2001, de 27 de diciembre. La trascendencia de este hecho es indiscutible pues con tal prórroga unilateral se corroboró que por mucho que el Concierto se trate como un "pacto entre iguales" su vigencia depende del poder central. Es significativo señalar que ni el Parlamento ni el Gobierno vascos recurrieron la Ley 25/2001, ni por tanto la prórroga del Concierto de 1981, inactividad que evidenció, de manera tácita, la aceptación de la potestad gubernamental para decidir unilateralmente sobre su vigencia, [vd. Pedro Fernández Barbadillo "El Concierto Económico Vasco" ¿Pacto entre iguales o concesión?", Revista de Estudios Políticos (Nueva Época), nº 124, Abril-Junio 2004, pág. 207 y ss.]. Es cierto que en la actualidad esa posibilidad de prórroga unilateral no se plantea dada la perennidad del vigente Concierto de 2002, en caso de que lo dispuesto en el mismo no se vea confirmado o modificado por un nuevo pacto. Sin embargo, conviene tener en cuenta que, en ausencia de ese pacto, el Estado conserva intactas todas sus facultades. Facultades que, como ha puesto de relieve la doctrina, también debe ejercer si se demuestra que el Concierto contraviene de modo claramente perceptible los mandatos contenidos en la Constitución, (vd. en ese sentido José J. Ferreira Lapatza, "El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución", Revista Catalana de Dret Public, nº 32, 2006, pág. 37-74).

77. El Concierto Económico actualmente vigente fue aprobado por la ya citada Ley del Estado 12/2002, de 23 de mayo. Se trata de una norma

con rango de ley ordinaria, aprobada por las Cortes Generales, si bien dotada de cierta singularidad por el procedimiento que ha de seguirse para su aprobación. Antecedente inmediato del Concierto Económico de 2002 fue el Concierto aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que fue objeto de cinco modificaciones, mediante las Leyes 49/1985, de 27 de diciembre; 2/1990, de 8 de junio; 27/1990, de 26 de diciembre; 11/1993, de 13 de diciembre; y 38/1997, de 4 de agosto. Dichas leyes tuvieron por objeto la actualización, adaptación y modificación del Concierto en cada momento y situación concreta.

78. El Concierto Económico establece en sus artículos 2 y 3 una serie de disposiciones que, acordes con la Constitución y el E.P.V., delimitan el contorno en el que se ha de mover el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria de los Territorios Históricos.

79. El artículo 2 determina en su apartado 1 que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

"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 Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o 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.

80. Y añade en el apartado 2 que:

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”.

81. Por su parte el artículo 3, bajo la rúbrica “Armonización fiscal”, establece lo siguiente:

“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 activida-

des 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.”

82. Por otra parte, debe hacerse notar que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son entes jurídicamente distintos.

83. El artículo 2 del E.P.V. se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquellos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (artículo 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el E.P.V. (artículo 37.2). El propio E.P.V. recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el artículo 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El artículo 41, en fin, señala, como hemos visto, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios precisando 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 idéntica finalidad”.

84. Se ha dicho que cuando el Estatuto define las particularidades de los Territorios Históricos vascos esta construyendo un tipo de corporaciones locales dotadas de notables diferencias con respecto a las de régimen común, [vd., entre otros, Javier

Corcuera Atienza, "Notas sobre el debate de los Derechos Históricos de los Territorios Forales", *Revista de Estudios Políticos*, (Nueva Época), nº 46-47, Julio-Octubre 1985].

85. La delimitación de competencias entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los órganos Forales de los Territorios Históricos la lleva a cabo la Ley del Parlamento vasco 27/1983, de 25 de noviembre, (anexo X). Como aspectos destacables de esta Ley se ha señalado su preocupación por la prevalencia básica de las instituciones comunes, comenzando por el enunciado de atribuir la facultad de dictar normas de rango de Ley en exclusiva al Parlamento Vasco (artículo 6.2). También su ajustada delimitación competencial entre las instituciones implicadas, cuyo encargo se autoatribuye esta propia Ley. Se parte del reconocimiento de una competencia residual a favor de las Instituciones comunes, para entrar en artículo 7, en la consideración como competencias de los órganos forales de una serie de materias, que comprenden ámbitos tradicionalmente ostentados por las Diputaciones, y algunas otras facultades que pertenecían en el momento a la Diputación alavesa. Bien es cierto que el propio artículo, distingue entre la competencia exclusiva de los órganos forales de los Territorios Históricos, "que ejecutarán de acuerdo con el régimen periódico privativo de cada uno de ellos", de aquellas otras en que corresponde a los Territorios Históricos el desarrollo y la ejecución de las normas enmarcadas de las Instituciones comunes, o de la legislación básica del Estado. Se contempla, también una posible extensión competencial a favor de los Territorios Históricos, mediante el ejercicio de la transferencia o delegación realizada por Ley del Parlamento Vasco o del Gobierno vasco, en competencias no atribuidas a los mismos por la presente Ley.

86. Teniendo en cuenta la distribución compe-

tencial que realiza la Ley 27/1983, así como el fundamental artículo 10.25 del E.P.V. que atribuye en exclusiva a la Comunidad Autónoma, (y por tanto a las Instituciones comunes), la competencia en materia de "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica en el marco de la ordenación general de la economía" (que define el Estado, conforme al artículo 149.1.13a de la Constitución), es pertinente concluir, en coherencia con ese esquema institucional, que la organización que se configura concentra en las Instituciones comunes la adopción de las decisiones capitales que se infieren en el ámbito territorial al que se aplican, y ello aunque el sustrato económico, tan vital, se encuentre radicado en los Territorios Históricos, (vd. José M. Castells Arteché, "Los Regímenes Especiales de la Comunidad Autónoma del País Vasco", en "Tratado de Derecho Municipal", dirigido por Santiago Muñoz Machado, 2ª Edición, tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 2003, págs. 2697 y ss).

87. Es oportuno significar que en materia económica, la Constitución de 1978 configura una forma peculiar de colaboración competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, consistente en la atribución de competencias a las Comunidades dentro de los objetivos marcados por el Estado, o de la ordenación realizada por éste. Así, los objetivos marcados por la política económica nacional (artículo 148.1.13º) o la "ordenación general de la economía" (artículo 148.1.7º) que toma en cuenta la Constitución al delimitar las competencias autonómicas (artículo 148), pueden reconducirse a todos los supuestos de competencias económicas del Estado; es decir, el Estado fijará los objetivos económicos nacionales u ordenará la económica mediante su competencia para establecer por ley las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" (artículo 149.1.13º), la Hacienda General y Deuda del Estado (artículo 149.1.14º); la regulación del comercio exterior (ar-

tículo 149.1.10ª) y del sistema monetario (artículo 149.1.11ª), las bases de la ordenación del crédito, banca y seguros (artículo 149.1.11ª), y la legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social (artículo 149.1.17ª).

88. Se sigue de ello que la capital competencia exclusiva atribuida a las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 10.25 del E.P.V., debe ejercerse, además, en todo caso, dentro de los objetivos de la política económica nacional marcados por el Estado, o de la ordenación general de la economía realizada por éste.

89. En el ámbito de cada Territorio Histórico, las Juntas Generales constituyen el órgano máximo de representación y participación popular del Territorio, a las que corresponde el ejercicio de la potestad normativa en los términos establecidos en las correspondientes Normas Forales de organización institucional, (así se establece, por ejemplo, en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, de Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa). La potestad normativa de las Juntas Generales se hace efectiva a través de las Normas Forales, que son las disposiciones de carácter general superiores en rango de cuantas emanan del conjunto de las Instituciones y órganos forales, (vd. por ejemplo, artículo 6 de la citada Norma Foral 6/2005, de 12 de julio). La competencia de las Juntas Generales se extiende a materias muy diversas, correspondiéndole, en particular y en todo caso, la discusión y aprobación del régimen tributario al que se refiere el artículo 41.2ª) del E.P.V.

90. El ordenamiento jurídico de cada uno de los Territorios Históricos establece un principio de reserva de Norma Foral para todo lo que atañe al régimen tributario del Territorio Histórico, siendo competencia de las Juntas Generales el establecer,

mantener y regular dicho régimen a través, precisamente, de disposiciones de carácter general de superior rango, esto es a través de Normas Forales. Ese principio de reserva de Norma Foral se consagra para Guipúzcoa en el artículo 7 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa; y en el artículo 9.4 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio. En el caso de Álava dicha reserva de Norma Foral esta recogida en el artículo el artículo 7 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava. Y finalmente, en cuanto a Vizcaya, la reserva de Norma Foral se consagra en el artículo 7 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.

91. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sancionado el carácter reglamentario del producto normativo emanado de las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

92. En el criterio de la jurisprudencia, las Normas Forales que dictan las Juntas Generales -y lógicamente las disposiciones de carácter general de inferior rango emanadas de otras Instituciones forales-, son disposiciones de rango reglamentario y no legal, cuya revisión jurisdiccional está atribuida al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

93. Expuesto todo lo anterior, creemos oportuno destacar algunos aspectos relevantes.

94. Esto es, en el conjunto de previsiones constitucionales, estatutarias y del Concierto destinadas a delimitar la potestad tributaria de los Territorios Históricos, despuntan los siguientes aspectos:

** El principio de coordinación.*

95. El artículo 156.1 de la Constitución de 1978 establece, con carácter general, el principio

de "coordinación" de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado.

96. Sobre el sentido y alcance de este principio, dicen la SSTC 62/2001 y 24/2002 que el principio de coordinación con la Hacienda estatal del artículo 156.1 de la Constitución en relación con el artículo 2.1.b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, "exige a las Comunidades Autónomas la acomodación de su actividad financiera a las medidas oportunas que adopte el Estado a fin de alcanzar la estabilidad económica interna y externa, pues a él le corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general. A partir de ese principio de coordinación, delimitado por la LOFCA, resulta posible, dijimos en dicha Sentencia, que el Estado «acuerde una medida unilateral con fuerza normativa general susceptible de incidir en las competencias autonómicas en materia presupuestaria, siempre que aquélla tenga una relación directa con los mencionados objetivos de política económica». El principio de coordinación opera, así, como límite a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, (STC 62/2001).

97. El E.P.V. y la Ley del Concierto, tal y como se ha visto, someten la potestad tributaria de los Territorios Históricos a los principios de "coordinación, armonización fiscal y colaboración" con el Estado, y entre las instituciones de los Territorios Históricos, en este último caso, conforme a las normas que a tal efecto, dicte el Parlamento vasco.

98. Se trata, por tanto, de una coordinación que opera en dos planos: de los Territorios Históricos con el Estado, y de los Territorios Históricos entre sí, conforme a las normas que dicte el Parlamento vasco.

99. Los Territorios Históricos pueden establecer

su propio régimen tributario pero en el ejercicio de su competencia deben respetar unos principios de armonización que impiden crear un régimen tributario radicalmente diferente al del régimen común. Los criterios o principios de armonización son las normas que condicionan y limitan el contenido de las que pueden dictar los Territorios, con el fin de que no existan discordancias graves entre los tributos estatales y los establecidos en los Territorios. La Ley del Concierto impone, así, la necesidad de atender a la estructura general impositiva del Estado, el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y la interpretación de las normas del Concierto conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias, (artículos 2 y 3 de la Ley del Concierto).

100. Las Leyes que aprueban el Concierto han venido siendo objeto de periódicas modificaciones y adaptaciones a cada momento y situación concreta, con la finalidad, también, de coordinar los sistemas tributarios estatal y foral. De este modo el Concierto Económico de 1981 fue modificado por las Leyes 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación al Impuesto sobre el Valor añadido; 2/1990, de 8 de junio, de adaptación a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos; 27/1990, de 26 de diciembre, relativa a la concertación del Impuesto sobre Sociedades; 11/1993, de 13 de diciembre, de adaptación a las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales; y 38/1997, de 4 de agosto, referida, entre otros aspectos, a la concertación de los Impuestos Especiales.

101. En el ámbito de los tributos concertados que, según la Ley del Concierto, se rigen por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado, (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor añadido, etc.), la

aprobación de determinadas modificaciones en el ámbito estatal relativas a dichos tributos, conllevan la necesidad de realizar la pertinente adaptación y adecuación en el ámbito de la normativa foral. Así lo ha hecho, por ejemplo, en Guipúzcoa, recientemente, el Decreto Foral Norma 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-Ley 10/2006, de 10 de noviembre; y en las Leyes 36/2006, de 29 de noviembre; 42/2006, de 28 de diciembre, aprobadas en territorio común. El Decreto Foral Norma 1/2007 ha sido convalidado por las Juntas Generales de Guipúzcoa en su sesión de 18 de enero de 2007.

102. En el marco de la legislación vasca, la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, por la que se regulan las relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos Forales de sus Territorios Históricos, (anexo X), dispone en su artículo 14, apartado 2º, que “la actividad financiera de los Territorios Históricos y de su sector público, se ejercerá en coordinación con la Hacienda General del País Vasco”. Y añade en el 3º, que “sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2a) del Estatuto de Autonomía, 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”.

103. Hasta el momento, no se ha introducido en el ámbito de la legislación vasca una regulación uniforme del Impuesto sobre Sociedades, aunque si se han dictado algunas disposiciones que tienen como objetivo la armonización y coordinación fiscal entre Territorios Históricos.

104. La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, modificada por la Ley 4/1998, de 6 de marzo, (anexo XII), aborda esa materia dando cumplimiento a las diferentes leyes que han ido configurando el entramado institucional del País Vasco. Los objetivos que, básicamente, pretende alcanzar la Ley son, en dicción de su exposición de motivos, los de “simplificación de los sistemas tributarios de los territorios históricos facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, “coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco”, y “armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales”.

105. Para alcanzar esos objetivos delimita la ley, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, “los aspectos que pueden ser objeto de armonización, señalando como tales a los elementos sustantivos de dicho impuesto, incentivos fiscales y determinación de la Administración competente para exaccionar el impuesto en el caso de entidades que realicen actividades en más de un territorio o para atribuir a las Diputaciones Forales la parte de la cuota del Impuesto que por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico no corresponda a la Administración del Estado”. En ese sentido el artículo 5 de la Ley 3/1989 dispone que en el Impuesto sobre Sociedades se armonizarán, cuando proceda, la determinación de ciertos aspectos sustantivos del Impuesto (ámbito de aplicación, hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen y devengo); el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; la regularización y actualización de valores de activos; los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización; la deducción por inversiones en activos; la distribu-

ción entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico; y la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuanto el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.

106. La 3/1989 regula también un mecanismo de coordinación consistente en la necesidad de recabar informe con carácter preceptivo del denominado Órgano de Coordinación Tributaria, respecto de 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 Ley 3/1989, de 30 de mayo (artículo 11).

107. La práctica revela que, de una forma u otra, existe una coordinación en materia tributaria entre los distintos Territorios Históricos. Si nos limitamos al Impuesto sobre Sociedades, puede decirse que la regulación vigente en los distintos Territorios tiende a una clara uniformidad, que se hace aún más visible cuando se trata de incentivos fiscales, orientados a unos mismos objetivos (vd. anexo XVI). El ya largo historial judicial que acumulan esos incentivos, donde no ha sido inhabitual el enjuiciamiento conjunto del mismo incentivo en los tres Territorios, deja igualmente patente esa tendencia a la uniformidad, (vd. por ejemplo, sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, y sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, anexos VII y III, respectivamente). Uniforme ha sido, también, la fijación del tipo de gravamen general del Impuesto de Sociedades en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, establecido, en un principio, en el 32,5%, y posteriormente, tras su suspensión y anulación judicial, en el 32,6%, (también suspendido judicialmente). Lo acaecido a finales de 2005 en torno a la fijación de este segundo tipo general es muy expresivo de di-

cha coordinación entre Territorios, (anexo VI).

108. Las exigencias que derivan de la coordinación, armonización y colaboración fiscal, tanto respecto al Estado como entre los Territorios, constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

* *Control judicial.*

109. El carácter reglamentario del producto normativo de las Juntas Generales de los Territorios Históricos -y lógicamente del resto de disposiciones de inferior rango emanadas de las Instituciones Forales- se ha puesto de manifiesto, con reiteración, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

110. Así, la sentencia de 20 de diciembre de 2004 se plantea la cuestión relativa al carácter de las Normas Forales emanadas de las instituciones de los Territorios Históricos, sancionando la naturaleza reglamentaria y no legal de dichas Normas, sujetas al control jurisdiccional ordinario. La misma doctrina reitera, más condensada, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (anexo III) en la que se declara la nulidad de pleno derecho de determinados preceptos de las Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades en los tres Territorios Históricos.

111. Las Normas Forales son, así, disposiciones de rango reglamentario y no legal, subordinadas a las leyes, cuya revisión jurisdiccional compete al orden contencioso-administrativo, a diferencia de lo que ocurre con las normas con rango de Ley, estatales o autonómicas, cuyo control sólo compete al Tribunal Constitucional. El producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, y en general las disposiciones administrativas de carácter general emanadas de las demás Instituciones y órganos forales, está sometido a los controles de

constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial derivadas del artículo 24.1 de la Constitución y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.

112. Es perfectamente posible, en consecuencia, que las disposiciones normativas de carácter general dictadas por las Instituciones Forales dirigidas a establecer, regular y mantener el régimen tributario de los Territorios, sean impugnadas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por quienes "ostenten un derecho o interés legítimo" (artículo 19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio), pudiendo ser anuladas por los Tribunales de este orden jurisdiccional, si "incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico", (artículo 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio); e, igualmente, suspendidas con carácter cautelar si se dieran las circunstancias previstas en la Ley (artículos 129 y 130 de la Ley 29/1998, de 13 de julio).

113. Esa posibilidad no es meramente teórica. Son muchas las disposiciones normativas dictadas por las Instituciones Forales que han sido impugnadas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y que han sido declaradas nulas de pleno derecho, y, en algún caso, suspendidas con carácter cautelar hasta tanto se decidiera el procedimiento principal. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (anexo III) declaró la nulidad de pleno derecho de determinados preceptos de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los tres Territorios Históricos. Lo mismo hizo la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2004, en cuanto a la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997 de Presupuestos Generales de Guipúzcoa para 1998. En la misma línea, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha decretado la nulidad de diversas disposiciones forales en senten-

cias de 30 de septiembre de 1999, (anexo VII), 20 de enero de 2003 y 2 de noviembre de 2004. En los mismos litigios en que se ha suscitado la presente cuestión prejudicial, (recursos 857/05-1, 910/05-1 y 1335/05-1), los autos de 27 de septiembre, y 11 y 14 de noviembre de 2005 de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decretaron la suspensión cautelar de determinados preceptos, correspondientes al Decreto Foral 32/2005 de Guipúzcoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 de Álava; y Norma Foral 2/2005 de Vizcaya. También se ha decretado esa suspensión cautelar en los autos del mismo Tribunal de 22 de mayo y 14 de junio (dos) de 2006, en esta caso en cuanto a determinados preceptos del Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 3/2005, de Guipúzcoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2005, de Álava; y Decreto Foral Normativo 1/2005, de Vizcaya, (vd. anexo VIII).

114. Este control jurisdiccional, ejercido por los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, implica, sin lugar a dudas, y dadas sus consecuencias, un importante límite a la potestad tributaria que ejercen los Territorios Históricos.

** El principio de solidaridad.*

115. El principio de solidaridad tiene una importancia capital en el ordenamiento constitucional español, sobre todo en materia financiera.

116. En principio, los Territorios Históricos, como entidades subcentrales de gobierno, tienen un claro incentivo para entablar una competencia fiscal asimétrica o perjudicial para con el resto del territorio común del Estado. Dado que su nivel de ingresos va a estar condicionado por el volumen de manifestaciones de riqueza que sean capaces de captar, puede anticiparse que, en la medida en que no se restrinja su posibilidad de hacerlo, inten-

tarán incrementarlos aunque ello se haga a costa de reducir los ingresos de otras instancias, en particular del Estado; y también aunque ello suponga incurrir en contradicción con la justicia tributaria, porque la adopción de este tipo de medidas permite incrementar su bienestar.

117. Las autoridades forales probablemente han sido conscientes de que determinadas medidas adoptadas en el marco de sus potestades, en particular el establecimiento de tipos impositivos reducidos en el impuesto sobre Sociedades, destinados a reforzar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral -vd. anexo XVI-, constituyen supuestos de competencia fiscal perniciosa. Que ello es así lo prueba la unanimidad con que hasta el momento han venido estableciendo tales tipos impositivos, -sin la más leve diferenciación entre los tres Territorios Históricos-, y el modo en que han eludido entrar a competir entre ellos, convencidos, tal vez, de que una "guerra de tipos" terminaría trasladando al ámbito de los Territorios forales el mismo perjuicio que esa medida irroga actualmente al Territorio común del Estado, y muy en particular a las regiones limítrofes al País Vasco, como es el caso de La Rioja. La peripecia acaecida a finales de 2005 con la discrepancia surgida, -entre Álava, de un lado, y Guipúzcoa y Vizcaya, de otro-, en torno a la fijación del nuevo tipo general del Impuesto, oportuna y cautelosamente reconducida tras la inicial alarma, es muy demostrativa de lo dicho.

118. El ordenamiento jurídico español suministra, sin embargo, una serie de normas que permiten reaccionar contra ese tipo de medidas. Entre ellas debe destacarse el reseñado principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 de la Constitución, que constituye un mandato de gran relevancia, particularmente en materia financiera, cuya eficacia -que la propia Constitución reclama que sea efectiva- se opone radicalmente a ese tipo

de medidas. El artículo 138 de la Constitución dispone que "el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular" y añade que "las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar en ningún caso, privilegios económicos o sociales". El artículo 2, por su parte, liga "el derecho de autonomía de las nacionalidades y regiones" con "la solidaridad entre todas ellas".

119. El artículo 156.1 de la Constitución alude de nuevo al principio "de solidaridad entre todos los españoles" y lo erige en límite de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, junto al principio de coordinación con la Hacienda estatal.

120. El principio de solidaridad se constituye, así, como clave fundamental en la construcción del Estado autonómico y manifestación clara del mismo es la creación del Fondo de Compensación Interterritorial, cuyos recursos deberán redistribuirse, como dispone la Norma Suprema, para corregir desequilibrios territoriales, por las Cortes Generales, entre las Comunidades Autónomas y las provincias, en su caso, (artículo 158.2).

121. Más todavía, el principio de solidaridad se hace efectivo a través de otros instrumentos, en particular el Sistema de Seguridad Social fundamentado en los principios de "universalidad, unidad, solidaridad e igualdad" (artículo 2.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio). Como ha dicho el Tribunal Constitucional, (STC 124/1989), la Constitución no se ha limitado a establecer esa solidaridad interterritorial, sino que, partiendo de la misma, ha establecido e

impuesto un sistema de Seguridad Social de carácter unitario, también en cuanto a su régimen económico, consagrando la estatalidad de los fondos financieros de la Seguridad Social, y, por ende, la competencia exclusiva del Estado no solo de normación sino también de disponibilidad directa sobre esos fondos propios que en este momento se ejerce a través de la Tesorería General de la Seguridad Social, caja única del Sistema. En el sistema de Seguridad Social no existe un "Territorio común" y unos "Territorios forales" sino que se opera en un sólo ámbito delimitado por el territorio del Estado en su conjunto. Es competencia exclusiva del Estado ejercida a través de la Tesorería General de la Seguridad Social, la gestión de los recursos económicos y la administración financiera del sistema, en aplicación de los principios de solidaridad financiera y caja única, (artículo 63.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social).

122. En línea con la Constitución, el E.P.V. y la Ley del Concierto otorgan al principio de solidaridad una especial importancia.

123. El principio de solidaridad fundamenta la obligación que la Constitución atribuye al Estado para velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español (artículo 138) y condiciona la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (artículo 158). El artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco reconoce que el principio de solidaridad es fundamento y criterio rector de la aplicación del sistema de concierto. Precisamente, el servicio al principio de solidaridad en este sentido primario (establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo) ha determinado la moderna configuración del sistema de concierto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco despejándose, de esta forma, las dudas que sobre la adecuación a la Constitución de este régimen había suscitado algu-

na doctrina. La Ley del Concierto de 2002 reitera con insistencia el principio de solidaridad como uno de los ejes del régimen de Concierto, disponiendo que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos respetará "la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía" (artículo 2.1.1º); y que las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por el respeto al principio de "solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía" (artículo 48.2º).

124. Como tuvo ocasión de señalar Santiago Muñoz Machado, ("Derecho Público de las Comunidades Autónomas", Tomo I, Madrid 1982, pág. 185), el principio de solidaridad tiene también una funcionalidad aparentemente más simple pero primaria y esencial, como es la de lograr un buen funcionamiento de las estructuras públicas y una correcta articulación de las competencias, exigir su uso con respecto a los principios que inspiran la distribución territorial del poder y, en concreto, el régimen de las autonomías. En definitiva, el principio de solidaridad impone a todos los poderes públicos un comportamiento leal, aceptando las reglas del sistema y procurando su conservación.

125. El Tribunal Constitucional ha recogido este planteamiento reconociendo en STC 64/1990, que el principio de solidaridad requiere del Estado y las Comunidades Autónomas que en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario en cuenta la comunidad de intereses que les vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses. La autonomía, ha dicho la STC 4/1981, no se garantiza por la Constitución - como es obvio- para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre in-

tereses generales distintos de los de la propia entidad. El principio de solidaridad es su corolario.

126. A la vista de este principio y de las obligaciones que implica para todos los poderes públicos, deben examinarse con el mayor rigor, según el Tribunal Constitucional, aquellas medidas que, por su objeto inmediato, parecen dirigidas a asegurar a una parte del territorio beneficios o ventajas a expensas de otros (STC 69/1990).

127. El principio de solidaridad, por ello, limita la actuación de las Comunidades Autónomas o del Estado impidiéndoles adoptar medidas que perjudiquen a las restantes Comunidades. Cabe, por ello, enjuiciar desde este principio los efectos de las medidas tributarias cuestionadas sobre la Hacienda Estatal y las de las restantes Comunidades Autónomas que se nutren de ella. En este sentido, es claro que incentivos fiscales importantes pueden influir de forma significativa en la localización en el territorio de inversiones empresariales que, en su defecto, hubieran sido distintas. La atracción de inversiones hacia un territorio puede, por ello, resultar incompatible con este principio, en la medida en que perjudique las posibilidades de los demás sin justificación alguna. Nos centraremos, pues, en examinar las consecuencias específicas del principio de solidaridad en el ejercicio de las competencias financieras.

128. Sin necesidad de entrar en otras consideraciones, la adopción de incentivos fiscales por los Territorios Forales, -en particular el establecimiento de tipos reducidos-, podría implicar una lesión del principio de solidaridad si el descenso en la recaudación, motivada por los beneficios fiscales afectara a la cuantía de la contribución del País Vasco a las cargas generales del Estado.

129. Este resultado podría haberse producido en la ordenación anterior del sistema de concierto

(en la que las Diputaciones recaudaban los tributos, hacían frente a determinadas obligaciones del Estado y entregaban el resto a la Hacienda Estatal). No cabe, en cambio, en la ordenación actual pues la aportación que el País Vasco debe entregar a la Hacienda del Estado no consiste, como antaño, en lo que reste de la recaudación de los tributos concertados después de cubrir los gastos de interés general, sino en el valor atribuido a las cargas generales que el Estado debe asumir, de acuerdo con la ley que apruebe el concierto, cualquiera que fuera la recaudación efectiva alcanzada por los territorios. Así las cosas, una eventual disminución de la capacidad recaudadora de los tributos concertados como consecuencia de los beneficios fiscales, como los que ahora se examinan, no tiene por qué afectar de forma significativa a la contribución de los Territorios a la financiación de las cargas generales del Estado, ni, por tanto, lesionar sus intereses o los del resto de las Comunidades Autónomas que reciben parte de estos fondos.

130. No es la anterior, sin embargo, la única forma en que el ejercicio de las potestades tributarias propias de los Territorios Históricos pueden lesionar los intereses generales o los de las restantes Comunidades Autónomas. El principio de solidaridad impone límites específicos a la potestad tributaria autónoma. El principio de solidaridad comprende la obligación de neutralidad de los impuestos autónomos a la que hace referencia tanto la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (anexo XVII), como la Ley por la que se aprueba el Concierto económico para el País Vasco. Así el artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, les obliga a respetar las siguientes reglas en el ejercicio de su potestad tributaria:

"a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realiza-

dos fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados y realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2º.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

131. Una formulación similar, aunque algo más sintética, se contiene, como hemos visto en el Concerto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en cuyo artículo 3.c) se impone a los Territorios Históricos el respeto y garantía de la “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”.

132. Este principio de neutralidad se inserta en otro de contenido más amplio que ha sido desarrollado por la doctrina y jurisprudencia alemana. Se trata del denominado principio de interdicción de la perecuación o compensación financiera oculta, mediante el que se garantiza el equilibrio del sistema de financiación de los Estados y de sus complejos mecanismos de compensación vertical y horizontal, evitando que éste pueda verse alterado mediante

medidas capaces de romper tales equilibrios.

133. Como señala Ramón Falcón Tella, (“El gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados en los Regímenes de Concerto y Convenio”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, año 1993, vol. 43, nº 223, pág. 15 a 42), el principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa (“versteckte Finanzausgleich”) u oculta (“stille Finanzausgleich”) es una creación de la doctrina y la jurisprudencia constitucional alemana, país donde la teoría de la compensación financiera se encuentra mucho más desarrollada que entre nosotros, lo que resulta fácilmente explicable por la tradición del sistema federal en Alemania, frente a la relativamente reciente creación del mapa autonómico español.

134. La compensación financiera oculta se define como toda medida que, adoptada (al menos aparentemente) con una finalidad distinta de la compensatoria, en el ejercicio de las propias competencias (señaladamente la tributaria), altera la situación financiera -supone menos ingresos o más gastos, sin la adecuada compensación- de otras Haciendas del mismo (compensación horizontal) o distinto nivel (compensación vertical). En este sentido, se contraponen a la compensación financiera aparente o pública (“offen Finanzausgleich”), llevada a cabo a través de normas que persiguen directamente dicha finalidad (“Finanzausgleichsgesetzen”), que existen en todos los ordenamientos y que resultan perfectamente admisibles, como sería el caso, entre nosotros, de las normas reguladoras del Fondo de Compensación Interterritorial o de las asignaciones de nivelación a que se refiere el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre.

135. Precisamente si se afirma la existencia de un principio general -desde luego no absoluto- de interdicción o prohibición de medidas de compen-

sación silenciosa, es ante el temor de que las mismas acaben desvirtuando de “una manera furtiva o silenciosa -“aus stille Weise”- el sistema público de compensación. Si se establece un sistema de compensación para asegurar la suficiencia de recursos de las Haciendas territoriales frente al Estado central (compensación vertical) y la paulatina corrección de los desequilibrios o desigualdades entre las mismas (compensación horizontal) carecería de todo fundamento, lógicamente, que el ordenamiento jurídico permitiese que a través de otras vías se desvirtuase ese esfuerzo de compensación y equilibrio; por ejemplo, transfiriendo servicios o delegando competencias a niveles inferiores de Hacienda sin prever simultáneamente los ingresos necesarios para su ejercicio (compensación silenciosa vertical) o adoptando medidas que aumenten los ingresos de una región a cargo de las vecinas, o impliquen gastos para éstas, (compensación silenciosa horizontal).

136. Aunque, como dice Ramón Falcón Tella, el principio de interdicción no es absoluto -en rigor, ningún principio lo es-, supone un límite claro y preciso al ejercicio de las competencias financieras, y al propio sistema de financiación de cada nivel de Hacienda. E importa destacar que se trata de un límite objetivo, en el sentido de que es irrelevante la finalidad que se persiga al ejercer la competencia de que se trate, aunque la medida adoptada tenga un objetivo legítimo -y no pretenda conscientemente alterar el sistema público de compensación o de distribución de ingresos y gastos-, resulta constitucionalmente inadmisiblesi, de hecho, produce un efecto compensatorio grave o innecesario.

137. En el ordenamiento español, el principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa, (tanto horizontal como vertical), no aparece expresamente recogido, al menos con esta denominación, pero es perfectamente trasladable la construcción alemana que se ha esbozado. Sin ánimo

exhaustivo, podemos citar los siguientes preceptos, de los que cabe inducir el mencionado principio:

138. * Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicio (artículo 157.2 de la Constitución). Esta norma supone una concreción en el ámbito tributario de lo previsto en el artículo 139, que constituye uno de los principios básicos del orden público económico, como ha declarado la STC 37/1981.

139. * En los supuestos de transferencia o delegación en las Comunidades Autónomas de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación “la ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros” (artículo 150.2 de la Constitución).

140. * Cuando las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales “en todo caso deberán establecerse las medidas de compensación adecuadas” (artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980). Idéntica norma contiene en número 4 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980 para los casos en que el Estado establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas.

141. * Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquellas y éstas se consideraran como tributos propios de las respectivas Comunidades (artículo 7.2 de la Ley Orgánica 8/1980).

142. * El rendimiento previsto para cada tasa y la recaudación por contribuciones especiales no podrá exceder, respectivamente, del coste del servicio o actividad o del coste de la obra, establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad (artículos 7.3 y 8.2 de la Ley Orgánica 8/1980).

143. * Los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas no podrán: sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad; gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios, o capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas, ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades (artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980).

144. * Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tenga competencias normativas en materia de tipos de gravamen. En ningún caso podrán "suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos" (artículo 12 Ley Orgánica 8/1980).

145. * El valor inicial del Fondo de Suficiencia de cada Comunidad Autónoma podrá ser objeto de revisión en una serie de supuestos en que, de no

modificarse, se produciría un efecto de compensación silenciosa u oculta vertical: cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores y cuando se produzca la cesión de nuevos tributos (artículo 13 Ley Orgánica 8/1980).

146. En todos estos casos late, en definitiva, el principio de interdicción de medidas de compensación (horizontal o vertical) oculta o silenciosa.

147. Aun si estar expresamente recogido el indicado principio en el ordenamiento jurídico español, el Tribunal Supremo se ha mostrado contrario a admitir esa compensación financiera oculta o silenciosa. La sentencia dictada el 21 de marzo de 2002, (anexo XV), contempla un supuesto que bien pudiera ser determinante de una compensación silenciosa, (precisamente en un recurso contencioso-administrativo seguido a instancias del Gobierno Vasco en materia de subvenciones), que el Tribunal rechaza al estimar que otra cosa implicaría una quiebra del principio de equidad financiera, y un perjuicio para el resto de Comunidades Autónomas.

148. Como insiste el autor antes citado, el principio que nos ocupa no es, empero, un principio absoluto, ya que en determinados casos un mínimo efecto de compensación silenciosa es inevitable, y resulta constitucionalmente admisible, sobre todo en las relaciones verticales entre el Estado y las Comunidades Autónomas, como cuando el primero efectúa reformas no sustanciales (desde el punto de vista recaudatorio) en su ordenamiento tributario o las segundas modifican tributos propios que sean deducibles de los tributos estatales.

149. Sin embargo, dada la regulación de los puntos de conexión del Impuesto de Sociedades contenida en la Ley del Concierto Económico de 2002, en concreto en su artículo 14, resulta eviden-

te que la normativa de incentivos fiscales, en particular los tipos impositivos reducidos, puede provocar resultados contrarios a las exigencias del aludido principio de solidaridad.

150. Como es sabido, el artículo 14 de la Ley del Concierto Económico de 2002 sujeta a la normativa foral en materia del Impuesto sobre Sociedades a las empresas con domicilio fiscal en el País Vasco que tengan un volumen de operaciones inferior a 6 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde realicen sus actividades. Este punto de conexión es, en sí mismo, inadecuado toda vez que permite gravar a la Comunidad Autónoma del País Vasco rentas generadas fuera de su territorio rompiendo la necesaria neutralidad del tributo y la adecuada asignación de recursos.

151. Los beneficios fiscales dispuestos por los Territorios Históricos acentúan, sin duda, los efectos perversos de este punto de conexión: esas medidas, y, en particular, los tipos impositivos reducidos, son un atractivo eficaz capaz de provocar la localización de las empresas en el Territorio Foral y, consiguientemente, la detracción por la Hacienda Foral de rentas que deberían imputarse a otros territorios por haberse generado en ellos. Máxime si se considera que la sujeción de una empresa de estas características a la normativa foral no exige el traslado de sus instalaciones de producción sino, simplemente, el de su domicilio fiscal. Domicilio que se sitúa en el lugar de "su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la gestión de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección", [artículo 48.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria].

152. La Ley del Concierto Económico de 2002 utiliza, también el criterio del domicilio fiscal para

determinar el régimen jurídico tributario aplicable a las sociedades que tengan un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros y que operen en ambos territorios. En este caso, las sociedades domiciliadas en el País Vasco se rigen por la normativa foral cualquiera que sea el lugar donde realicen sus operaciones (siempre que al menos un 25% se realice en territorio foral), si bien el importe recaudado se distribuye entre una y otra Hacienda en proporción al volumen de operaciones situado en cada territorio. Dado este punto de conexión, es evidente que, supuesto un régimen de incentivos fiscales más favorable en el sistema vasco, la traslación del domicilio de la empresa al territorio foral obtiene un fuerte atractivo difícilmente resistible. En todo caso, se produzca o no esta emigración fiscal, lo cierto es que la elección del punto de conexión es, en sí misma, contraria al principio de solidaridad. Este punto de conexión, en efecto, permite a los territorios forales desarrollar políticas que benefician a sus empresas, desplazando una parte de su coste a la Hacienda General, en forma de minoración de sus ingresos.

153. Produce el mismo efecto de atracción de rendimientos generados fuera del territorio, alguno de los criterios establecidos en el artículo 16 de la Ley del Concierto para determinar cuando una operación se entiende realizada en el territorio vasco (empresas de servicios, por ejemplo), y sobre todo la cláusula residual del artículo 16.E) que utiliza el punto de conexión del domicilio para todas aquellas empresas que desarrollen actividades distintas a las contempladas en el artículo 14, esto es que no realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios.

154. Hay que concluir, pues, que la existencia de tipos reducidos en el Impuesto de Sociedades en los Territorios Históricos del País Vasco, dado los puntos de conexión que establece la Ley del Con-

cierto, si bien no determina una compensación aparente o publica, si produce un efecto compensatorio silencioso -una merma de recaudación del Estado-; y constitucionalmente inadmisibles cualquiera que haya sido la intención o finalidad de los órganos competentes al reducir los tipos, -que en este caso solo se explica como medida de atracción de inversiones a los respectivos Territorios Históricos y de reforzamiento de la competitividad de las empresas sujetas a la normativa foral, tal y como se proclama en los preámbulos de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, anexo XVI- pues, como ya hemos indicado, el principio de interdicción de medidas de compensación financiera silenciosa u oculta funciona de forma objetiva.

155. El principio de solidaridad veda, en definitiva, el establecimiento de ese tipo de medidas tributarias por parte de los Territorios Históricos.

** El principio de igualdad.*

156. El principio de igualdad en su proyección sobre el régimen de Concierto tiene muy diversas dimensiones y exigencias que es preciso deslindar claramente.

157. Es preciso advertir, ante todo, que la propia existencia del régimen de Concierto y el ejercicio por los Territorios Históricos de las potestades que lo integran pueden generar diferencias entre los sujetos pasivos sometidos al ordenamiento foral y los sometidos al ordenamiento común. Ello es consustancial al propio régimen de Concierto. La Ley del Concierto pretende, no obstante, que dichas diferencias se muevan en el ámbito de lo razonable y trata de reducirlas al exigir que el sistema foral se atenga "a la estructura general impositiva del Estado" (artículo 2.1.1º), y también al imponer el mantenimiento de "una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" (artículo 3.b).

158. El principio de igualdad no se proyecta a las relaciones entre ordenamientos jurídicos territoriales exigiendo su uniformidad u homogeneidad. Pretende, por el contrario, equiparar a todos los españoles en relación con cada uno de estos ordenamientos. El principio de igualdad veta, por ello, a cada uno de estos ordenamientos introducir diferencias entre las personas integradas dentro de su ámbito de aplicación por razón de su origen o residencia que sean discriminatorias por no tener una justificación objetiva y razonable. Ello supone en última instancia reconducir las exigencias del artículo 139.1 de la Constitución a las más generales del artículo 14.

159. La doctrina constitucional exige, en todo caso, un mínimo de uniformidad entre los ordenamientos regionales en lo que se refiere al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales como instituciones fundamentales de todo el orden constitucional, dotados de un contenido esencial resistente frente a cualquier legislador y autoridad tanto estatal como regional.

160. En el ámbito tributario, esta exigencia remite de forma inmediata a los derechos y obligaciones contenidos en el artículo 31 de la Constitución. Según este artículo "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio". Un sistema tributario regional que no respetara los criterios materiales establecidos en el artículo 31 quebraría la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de uno de sus deberes fundamentales: el deber de contribuir al levantamiento de las cargas generales. La Ley del Concierto prohíbe a los Territorios Históricos que en la elaboración de la normativa tributaria produzcan "efectos discriminatorios", (artículo 3.c).

161. La prohibición de “privilegios fiscales” es consecuencia inmediata del principio de generalidad de los tributos, rotundamente proclamado por el artículo 31 de la Constitución. Implica este principio, en conexión con los restantes consagrados en el artículo 31 y en particular con la capacidad económica, una obligación del legislador de someter al tributo a todas aquellas personas en las que se manifiestan los índices de capacidad económica que se han tenido en cuenta para delimitar el hecho imponible del tributo. Impide, por ello, la concesión de exenciones o bonificaciones fiscales que carezcan de justificación objetiva y razonable.

162. Particularmente relevante y clarificadora es, en este aspecto, la STC 96/2002, (anexo IX) en la que se enjuicia, vía recurso de inconstitucionalidad, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La norma enjuiciada no procede de los Territorios Históricos sino que se trata de la norma estatal que, en respuesta a la Decisión de la Comisión 1993/337/CEE, de 10 de mayo, intentó permitir la compatibilidad con el Derecho Comunitario de las normas vascas y navarras que pudieran ser conceptuadas como ayudas de Estado por las instituciones comunitarias. Para lograr ese propósito la disposición adicional octava de la Ley 42/1994 articulaba un mecanismo de compensaciones económicas, a cargo de la Hacienda estatal, a favor de los sujetos residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, por el perjuicio que les pudiera suponer no poder acogerse a las ventajas fiscales establecidas por sus respectivos poderes autonómicos en el territorios de aquellas Comunidades Autónomas.

163. Ahora bien, ha de significarse que los reproches de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional dirige contra la disposición adicional

octava de la Ley 42/1994, son trasladables “in toto” a las Normas Forales que sirvieron para determinar el contenido (el mandato) de ese precepto, [entre otras, las siguientes normas vascas sobre incentivos fiscales a la inversión: a) Normas Forales 6/1988, 11/1993, 1/1995; y 7/1996; de Guipúzcoa; b) Normas Forales 2/1988, 18/1993, 8/1995, y 24/1996; de Álava; y c) Normas Forales 8/1988, 5/1993, 1/1995, y 3/1996; de Vizcaya], y ello porque si la sentencia enjuicia la desigualdad y la ruptura de la unidad de mercado por la discriminación que se crea entre residentes en territorio común y residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, las Normas Forales de referencia crean esas mismas discriminaciones entre los residentes en territorio común y los residentes en territorio foral. Los sujetos implicados no son exactamente coincidentes, pero el contenido objetivo de la medida sí, lo que en definitiva supone una declaración implícita de inconstitucionalidad de las Normas Forales, (vd. Germán Orón Moratal y otros, “Poder Tributario y Competencia Fiscal: En especial el caso de La Rioja”, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003).

164. En esta sentencia el Tribunal Constitucional fija una doctrina de capital importancia para el desarrollo del poder tributario de los Territorios Históricos, y en general de las Comunidades Autónomas españolas, al advertir que son intolerables las regulaciones que quiebren la igualdad y la unidad de mercado por alterar, sin justificación suficiente, la posición competitiva de las partes que concurren en él. Con ello, no cabe duda de que la competencia fiscal perniciosa recibe en el ámbito interno español el estigma de inaceptable que conviene para proteger el bienestar y la justicia del conjunto de ciudadanos.

165. Esta sentencia, como decimos, enjuicia directamente la Ley Estatal, e indirectamente las Nor-

mas Forales, desde la perspectiva del principio de igualdad y desde la óptica del principio de unidad de mercado, llegando a la conclusión de que desde ninguna de esas dos perspectivas superan el juicio de constitucionalidad.

166. En lo que refiere al principio de igualdad en su manifestación tributaria que consagra el artículo 31.1. recuerda, entre otras cosas, el Tribunal Constitucional que no le es dable al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 de la Constitución) y de solidaridad (artículo 138.1), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1) (SSTC 19/1987, 182/1997; y 46/2000).

167. Y desde esa perspectiva añade, lo siguiente:

“9 Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando «prima facie» parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo -el de los residentes en España- es necesario distinguir, a su vez, entre aquellos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común). Y ello porque, si bien la exclusión que la norma impugnada hace en su aplicación respecto de los primeros se justifica, precisamente, en la existen-

cia de los beneficios fiscales forales, superando con ello el juicio de razonabilidad, sin embargo, la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.

Por otra parte, las mismas consecuencias derivadas de la disposición adicional impugnada son extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido. Ciertamente, al ser el crédito fiscal analizado equivalente al beneficio fiscal foral no disfrutado como consecuencia de la aplicación de la normativa común, es decir, siendo la ayuda estatal prevista en la Ley 42/1994 directamente proporcional al beneficio fiscal foral no aplicable al no residente, entonces, la ayuda estatal se concreta en magnitudes tales como las que a continuación se indican.

... respecto de los no residentes que operen en los territorios de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava o Vizcaya tendrían derecho a ayudas estatales equivalentes, por ejemplo, a una deducción en la cuota del IS o del IRPF de entre el 20 y el 45 por 100 de las inversiones efectuadas; a la li-

bertad de amortización de los bienes adquiridos; a la exención total en el IS durante 10 años o a una bonificación del 25 al 99 por 100 de la base imponible por las inversiones en activos fijos materiales, para las sociedades de nueva creación; a reducciones en la base imponible del IS o del IRPF de entre el 40 y el 50 por 100 de las cantidades destinadas a una «reserva especial para inversiones productivas», así como a bonificaciones del 95 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, respecto de los actos y contratos relacionados con las inversiones citadas. Estos beneficios son fruto: a) En Guipúzcoa, de las Normas Forales 6/1988, de 14 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 11/1993, de 26 de junio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 16 de febrero, de medidas Fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; b) En Álava, de las Normas Forales 2/1988, de 18 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 18/1993, de 5 de julio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 8/1995, de 8 de marzo, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; y c) En Vizcaya, de las Normas Forales 8/1988, de 5 de julio, de Incentivos fiscales a la inversión; 5/1993, de 4 de julio, de Medidas Fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 24 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, los beneficios fiscales previstos en las respectivas Normas forales reguladoras del IS han sido, primero, anulados por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 -recurso núm. 3753/1996- y de 7 de octubre de 1999 -recurso núm. 3747/1996-, después,

derogadas por las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, respectivamente, para finalmente ser declaradas contrarias al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001.

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 llegar 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 CE (generalidad, 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».

168. Las consideraciones que emanan de la STC 96/2002 dejan bien a las claras la singular importancia que el principio de igualdad en su proyección al ámbito tributario, concretada en el artículo 31.1 de la Constitución.

169. Puede decirse que la STC 96/2002 acomete un serio esfuerzo para examinar desde el Derecho interno español un atentado contra el principio de igualdad, -y como veremos también contra la unidad de mercado-, derivado, bien que indirectamente, de normas forales perniciosas. El Tribunal Constitucional acierta a identificar, con meridiana claridad, los fines constitucionales que resultan dañados por la competencia fiscal perjudicial y traza a partir de ella una exigencia de proporcionalidad. En realidad, si enseña algo la STC 96/2002 es que aún cuando la Constitución aprecia la diversi-

dad y la diferencia como una riqueza digna de protección, éstas no pueden ofrecerse como una coartada para mejorar la posición propia en detrimento de los legítimos intereses ajenos.

170. Estamos, por tanto, ante un principio esencial que, en los términos en que ha sido configurado por la doctrina del Tribunal Constitucional, debe ser necesariamente respetado por el sistema tributario foral, so pena incurrir, de otro modo, en una flagrante vulneración de la Constitución.

** La unidad de mercado.*

171. El principio de unidad de mercado tiene en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional una particular importancia y significación en cuanto concreción de la "unidad básica" de la Nación que proclama la Constitución.

172. El ejercicio de la potestad tributaria también puede, en ciertos supuestos, vulnerar el principio de unidad de mercado. En particular, el establecimiento de incentivos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades puede colisionar con ese principio.

173. Como ya hemos avanzado la unidad de mercado descansa según el Tribunal Constitucional, (SSTC 96/1984 y 88/1986), sobre dos supuestos irreductibles, la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente (artículo 139.2 de la Constitución), y la igualdad de las condiciones básicas en el ejercicio de la actividad económica (artículo 139.1 y 149.1.1º), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990).

174. La potestad tributaria es, sin duda, un ins-

trumento que puede ser utilizado con resultados contrarios a las exigencias del mercado único. Las diferencias de régimen fiscal en determinadas zonas o territorios pueden distorsionar el régimen de libre circulación de bienes o empresas erigiéndose en barreras que impiden el acceso a determinados mercados, o alterar de forma artificial el régimen de libre competencia mejorando la posición competitiva de unas empresas en perjuicio de otras. Consciente de ello, la Ley del Concierto Económico de 2002 impone expresamente a los Territorios Históricos el respeto y la garantía de "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".

175. El Tribunal Constitucional ha señalado que será contraria al artículo 139.2 de la Constitución toda medida que persiga de manera intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto al fin constitucionalmente lícito que pretende la medida adoptada (STC 37/1981).

176. Trascendente es, también en este aspecto, como hemos avanzado, la STC 96/2002, por la que se declara la inconstitucionalidad de la comentada disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

177. Desde esta óptica de enjuiciamiento, entiende el Tribunal Constitucional que la disposición adicional octava de la Ley estatal 42/1994 -y lógicamente, y de manera indirecta- las normas forales que son su presupuesto:

“11 Tampoco supera (n)... el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE). En efecto, con relación a la libertad de empresa hay que recordar que el art. 38 del Texto Constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los artículos 128 y 131 CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; 111/1983, de 2 de diciembre; y 225/1993, de 8 de julio, F. 3.B)], viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, F. 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, F. 4; y 135/1992, de 5 de octubre, F. 8), lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad (STC 71/1982, de 30 de noviembre, F. 15). Ahora bien, también hay que ponerlo en relación con el art. 139.2 CE, pues toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que «el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce (...), entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto

marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 4/1990, de 5 de abril, F. 4).

Cabe, por consiguiente, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional, se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas o se desvirtúen artificialmente con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes» (STC 4/1990, de 5 de abril, F. 4). Nuestro Texto Constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante

campo competencial de las Comunidades Autónomas. Ello otorga a nuestro ordenamiento, además, una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (STC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 3). En todo caso, nuestra Constitución configura un modelo de Estado donde a los órganos centrales del Estado les corresponde, en una serie de materias, la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación a todo el Estado (STC 32/1981, de 28 de julio, F. 5).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, F. 3), como se deduce tanto del Preámbulo -que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»- como de una interpretación conjunta de los arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1º y 157.2 CE. En efecto, en múltiples ocasiones hemos afirmado que en Estados como el nuestro, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, F. 1; 11/1984, de 2 de febrero, F. 5; y 24/1986, de 14 de febrero, F. 4). Y, asimismo, hemos inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, F. 6), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2), término éste, el de «mercado», que equivale a «mercado nacional» o «mercado español», esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el art. 139.2 CE (SSTC 1/1982, de

28 de enero, F. 1; 71/1982, de 30 de noviembre, F. 2; 86/1984, de 27 de julio, F. 3; y 87/1985, de 16 de julio, F. 6). Dicho límite o, una vez más, garantía de la «unidad de mercado» en el territorio nacional, no impide toda normación que, de una manera u otra pueda afectara la libertad de circulación, sino la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, F. 3), en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 26). (...).”

178. A virtud de todas esas consideraciones entiende, en definitiva el Tribunal Constitucional que:

12. (...) , 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 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (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 CE, en cuanto manifestación con-

creta del principio de igualdad del art. 14 CE, 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), sí 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, F. 4). No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas.”

179. Es claro, por tanto, que el principio de unidad de mercado, e igualmente, al de igualdad, constituye en el criterio del Tribunal Constitucional un límite importantísimo al ejercicio de la potestad tributaria, de manera tal que la norma que desconozca tal principio, sea cual sea la instancia, -estatal, autonómica o foral-, de la que proceda, deberá reputarse contraria a la Constitución.

180. En sintonía con lo anterior, en el ámbito de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la constatación de la infracción del principio de “unidad de mercado” ha dado lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de las disposiciones normativas forales que ha incurrido en dicha vulneración.

181. Cabe traer a colación en este punto las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, (anexo VIII), 7 de octubre de 1999 y 2 de noviembre de 2004, que enjuiciaron el artículo 26 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades en los tres Territorios, en el que se disponía una reducción de hasta el 99 por ciento de la base imponible para determinadas empresas de nueva creación (“vacaciones fiscales”). Las sentencias mencionadas decretaron su nulidad de pleno derecho por considerarla “una medida desproporcionada e inidónea para obtener los 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”, (vd., por ejemplo, f.jco. 7º, sentencia de 30 de septiembre de 1999).

182. En el mismo sentido, el Tribunal Supremo al confirmar en casación las citadas sentencias del Tribunal vasco de 30 de septiembre de 1999 (anexo VIII) y 7 de octubre de 1999, en sentencias dictadas a su vez, respectivamente, el 9 de diciembre de 2004 (anexo III) y 3 de noviembre de 2004, declaró que “el artículo 26 de las Normas Forales vulneraba los apartados 11 y 12 del artículo 4 del Concierto (de 1981), que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionarla 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. Exigencias que constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco”, (f.jco. 3º, de la sentencia de 9 de diciembre de 2004).

183. Algo similar dijo, también el mismo Tribunal Supremo, en sentencia dictada el 7 de febrero de 1998 con relación a la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales

a la Inversión, que fue declarada igualmente nula por parecidas razones.

184. Es incuestionable, por tanto, -y no podemos por menos que remarcar lo declarado por el Tribunal Supremo- que el principio de “unidad de mercado” constituye un límite fundamental a la potestad tributaria atribuida a los Territorios Históricos del País Vasco.

b') Los Territorios Históricos no adoptan sus decisiones en materia tributaria con autonomía total.

185. De todo cuanto antecede, creemos posible colegir, sin demasiada dificultad, que los Territorios Históricos vascos no adoptan sus decisiones en materia tributaria con la autonomía total exigida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de septiembre de 2006.

186. Recordando de nuevo lo dicho por el Tribunal en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, para que pueda apreciarse esa “autonomía total” en la adopción de decisiones es necesario, como señala el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, “... 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”, (apartado 67). 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 solo que la entidad in-

fraestatal 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, (apartado 68).

187. Esas exigencias, insistimos, no se dan con respecto a los Territorios Históricos del País Vasco, habida cuenta de que:

188. * En lo que hace a la “autonomía institucional”, debe relativizarse lo manifestado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los diversos autos que acuerdan el planteamiento de la cuestión prejudicial.

189. La Comunidad Autónoma del País Vasco cuenta con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central pero no son las autoridades autonómicas las que gozan de potestad tributaria, y adoptan decisiones en este ámbito, sino las de los Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya. La “autonomía institucional” se ha de predicar, en consecuencia, con respecto a las autoridades forales pues son ellas, y no las autonómicas, las que toman decisiones en materia tributaria y las que, mas en concreto, adoptaron las medidas que son objeto de examen.

190. Conforme a lo que hemos visto, los Territorios Históricos, aun cuando tienen atribuidas unas amplias potestades, no ostentan, sin embargo, un estatuto político y administrativo que los haga, de algún modo, completamente equiparables a las Comunidades Autónomas del Estado español. Teniendo en cuenta la distribución competencial realizada en la Ley vasca 27/1983 y el fundamental artículo 10.25 del E.P.V. son las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma las que tienen competencia

exclusiva en materia de “promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica en el marco de la ordenación general de la economía” que compete definir al Estado. No se puede decir, por ello, que las autoridades forales desempeñen, con base en su propio estatuto, (como exige el apartado 58 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006), “un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”.

191. Es muy discutible, en suma, que la “autonomía institucional” concorra, con el sentido y alcance que le atribuye el Tribunal de Justicia, en las entidades infraestatales que son los Territorios Históricos del País Vasco. Si la clave de esa autonomía radica no sólo, en ostentar potestad para establecer tributos, sino también, y sobre todo, en desempeñar, a virtud del propio estatuto jurídico y administrativo, un papel esencial para definir el marco político y económico en el que se han de mover las empresas, es incuestionable que dicha “autonomía institucional” no es predicable con respecto a los Territorios Históricos.

192. * En cuanto a la “autonomía de procedimiento”, debe negarse tajantemente que concorra en las autoridades forales a la hora de adoptar decisiones como las que nos ocupan.

193. Los límites que, hemos visto, constriñen la potestad tributaria de los Territorios Históricos, en particular las exigencias que derivan del principio de coordinación, (que opera, además, en dos planos, respecto al Estado y entre los Territorios entre sí), así como, sobre todo, de los principios de solidaridad, igualdad y unidad de mercado, consagrados en la Constitución e incorporados al E.P.V. y a la Ley del Concierto, permiten afirmar que las autoridades forales no adoptan sus decisiones en materia tributaria sin que el Estado intervenga de una manera directa, determinando su contenido, y sin que las

autoridades forales no estén obligadas a atender al superior interés nacional que representan esos principios (apartado 54 de las conclusiones del Abogado General Geelhoed). Tales principios, como pone de relieve la STC 96/2002, constituyen un importante límite a la potestad tributaria foral y condicionan el sentido de sus disposiciones. Hasta tal punto ello es así, que la infracción de esos principios del ordenamiento constitucional del Estado, -en especial los de igualdad y unidad de mercado-, ha motivado la declaración judicial de nulidad de pleno derecho de las disposiciones forales que han incurrido en ella, (sentencias citadas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999, 7 de octubre de 1999 y 2 de noviembre de 2004; y del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, 3 de noviembre de 2004 y 9 de diciembre de 2004).

194. También obsta a admitir esa “autonomía de procedimiento” el que las disposiciones normativas que emanan de las Instituciones forales sean susceptibles de ser impugnadas ante los Tribunales de Justicia ordinarios, en concreto ante los de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con posibilidad de que éstos las anulen si las estiman contrarias al ordenamiento jurídico comunitario, estatal o autonómico, y las suspendan con carácter cautelar.

195. * Finalmente, con respecto a la “autonomía económica”, es patente, a la vista de cuanto indicamos en los apartados 115 a 155 de ese escrito, que los Territorios forales no soportan en exclusiva las consecuencias económicas y financieras de las medidas, en particular la que refiere a la reducción del tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades, sino que hacen recaer las consecuencias negativas de tal medida en el territorio común del Estado.

196. Ello es todavía más evidente si se tiene en cuenta que, por virtud de las competencias que

constitucionalmente tiene atribuidas el Estado en materia de planificación y ordenación general de la económica (reseñadas en el apartado 87 de este escrito), y las exigencias que derivan del principio de unidad de mercado o de unidad del orden económico, no existe un marco jurídico y económico absolutamente distinto para los Territorios Históricos con respecto al que rige en el conjunto del Estado, sino antes al contrario un marco relativamente uniforme. En esas circunstancias se hace muy difícil pensar que decisiones como las que nos ocupan sean exclusivamente soportadas por los Territorios Históricos sin afectación alguna al conjunto del Estado.

197. En tales circunstancias, se debe de llegar a la conclusión de que la decisión de las autoridades forales de establecer las medidas tributarias cuestionadas, en particular, el tipo general reducido del 32,5% del Impuesto sobre Sociedades, no se puede considerar adoptada en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006.

198. Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales, en particular la reducción de tipos impositivos, no se puede circunscribir a los límites geográficos de los Territorios Históricos vascos. Estas medidas, dictadas con la finalidad declarada de reforzar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral (vd. anexo XVI), deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio español, marco en el que se presentan como medidas selectivas.

199. Las medidas consideradas, en particular, el tipo impositivo reducido, cumplen, por tanto, el requisito exigido por el artículo 87.1 CE al favorecer a "determinas empresas o producciones" y reforzar su posición, en comparación con otras que, en el marco del territorio español en su conjunto, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

b) Selectividad material

200. El examen del carácter selectivo de las medidas tributarias puede hacerse también desde la óptica de la "selectividad material", esto es, como dice el Abogado General Sr. Geelhoed en sus conclusiones al asunto C-88/03, desde el punto de vista de si favorecen a las empresas de una determinada industria o sector, (apartado 45).

201. Desde esa perspectiva han sido diversas las sentencias del Tribunal de Primera Instancia y del Tribunal de Justicia que han enjuiciado determinados incentivos fiscales concedidos por los Territorios Históricos del País Vasco, y que han concluido su carácter selectivo material, y su calificación como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE.

202. Cabe citar, en particular, las sentencias dictadas por el Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, en los asuntos "Ramondin", (Territorio Histórico de Álava -Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00); y "Demesa" (Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99); que quedaron confirmadas posteriormente tras haber dictado el Tribunal de Justicia las sentencias de 11 de noviembre de 2004, (respectivamente, Ramondin S.A. y otros/Comisión, asuntos acumulados C-186/02-P y C-188/02-P; y Demesa y otros/Comisión, asuntos acumulados C-183/02-P y C-187/02-P). También creemos muy relevante la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2004, (Reino de España /Comisión de las Comunidades Europeas, asunto C-501/00), en lo que hace al examen del carácter materialmente selectivo de las medidas.

203. A nuestro juicio, examinadas desde este punto de vista, las medidas tributarias analizadas,

dictadas con la finalidad de mejorar la competitividad de las empresas sujetas a normativa foral (vd. anexo XVI), también cumplen el requisito de la selectividad.

204. Ello resulta claro respecto a todas las medidas tributarias consideradas a la vista del análisis y de los diversos argumentos empleados por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, (anexo III, vd. f.jco. decimosexto).

205. Pero resulta particularmente ostensible en el caso del artículo 37 de las Normas Forales 7/1996, 24/1996 y 3/1996, en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 del presente escrito, precepto que incorpora, para los tres Territorios, una "Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos" aplicable a la cuota líquida. El carácter materialmente selectivo resulta, a nuestro juicio, de las características y requisitos impuestos a las inversiones cuya realización permite la práctica de la deducción (vd. artículo 37.4 de la Norma Foral 7/1996; artículo 37, apartados 4 y 5 de la Norma Foral 3/1996; artículo 37.4 de la Norma Foral 24/1996; todos ellos en la redacción dada por las disposiciones relacionadas en el apartado 1 de este escrito), que implican el acceso a la deducción sólo por ciertas y determinadas empresas, en concreto las realicen la inversión en la cuantía (en torno a 60.000 euros), y con los demás requisitos exigidos.

206. Lo mismo acontece, en nuestra opinión, con la medida que contempla el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 de Vizcaya, en cuanto a la deducción por las cantidades que se destinen a la "Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético", tomadas en consideración, en este caso, las condiciones que se imponen en los diferentes apartados de dicho artículo 39

para poder disfrutar de la deducción.

207. Creemos, por tanto, que desde este punto de vista las medidas tributarlas implican también una ventaja en favor de "determinadas empresas", en el sentido del artículo 87.1 CE y cumplen, por ello, el requisito de la selectividad.

D) Conclusiones

208. En definitiva, cumplido el requisito de la selectividad, no cabe duda de que estamos ante medidas tributarias que pueden ser conceptuadas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE, y que, como tales, tuvieron que notificarse previamente a la Comisión, en los términos del artículo 88.3 CE.

209. El Tribunal de Justicia ha declarado con insistencia que toda ayuda debe notificarse previamente a la Comisión de las Comunidades Europeas, con arreglo al actual artículo 88 CE, cuando conste que la misma puede por sí sola generar la concesión de ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 CE (entre otras, sentencias de 6 de diciembre de 1992, asunto C-17/91; y 21 de julio de 2005, Administración del Estado y Xunta de Galicia, asunto C-71/04).

210. El artículo 88.3 CE no sólo incluye una prohibición de ejecución de las ayudas hasta tanto se obtenga la preceptiva autorización de la Comisión. También establece un trámite esencial del procedimiento de actuación administrativa cuyo incumplimiento determina la nulidad absoluta del acto que lo ha desconocido. Esta conclusión deriva necesariamente de la propia eficacia del Derecho Comunitario y de la doctrina jurisprudencial sobre el efecto directo del artículo 88.3. El efecto directo del citado artículo implica en el plano interno que el pleno cumplimiento del control comunitario constitu-

ye un elemento esencial y si esta falta no puede considerarse que la ayuda haya sido establecida conforme a Derecho ni puede producir ningún efecto. Puede afirmarse, por tanto, que el procedimiento (legislativo y administrativo) mediante el que se establece una ayuda no se completa hasta haberse realizado, con resultado positivo, el control preventivo sobre compatibilidad por parte de la Comisión. Dicho control constituye así una condición legal de eficacia, de carácter constitutivo, cuya necesidad se justifica también por la circunstancia de que el mismo control recae sobre el fondo de la intervención del Estado, suponiendo al mismo tiempo valoraciones de índole político-económica ampliamente discretionales, como ha subrayado también el Tribunal de Justicia.

211. De ahí se sigue que todos los que tengan interés pueden hacer valer nacional que es contrario a Derecho Comunitario el acto por el que se establece la ayuda, cuando prevea su puesta en vigor con independencia del control comunitario, así como en cualquier supuesto de ilegalidad de los actos de ejecución efectuados en consecuencia (vd. conclusiones del Abogado General, asunto Bélgica/Comisión, C-142/87, rec., 1990-3, pág. 984 y ss.; decidido en sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990). Compete al órgano jurisdiccional nacional interpretar y aplicar el concepto de ayuda del artículo 87.1 CE con el fin de determinar si una medida estatal que ha sido adoptada prescindiendo del procedimiento previo de control del artículo 88.3 CE debía o no haber sido sometida a dicho procedimiento. En caso de incumplimiento de esta disposición, cuando resulte preceptiva la notificación previa, incumbe al órgano jurisdiccional nacional deducir de ello todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que impliquen la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedi-

das contraviniendo esta disposición (sentencia citada de 15 de julio de 2005, Administración del Estado y Xunta de Galicia, asunto C-71/04, apartado 49; sentencia de 21 de noviembre de 1991, Federation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, Rec. p. I-5505, apartado 12; sentencia de 21 de octubre de 2003, Van Calster y otros, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01, Rec. p. I-12249, apartado 53; y de 15 de julio de 2004, Pearle y otros C-345/02, Rec. p. I-7139, apartado 31).

212. Ello fue lo que hizo el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, y ello es, en definitiva, lo que deberá hacer el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los litigios seguidos contra las medidas tributarias ahora cuestionadas.

IV.- PRETENSIONES.

213. En consecuencia, y en atención a todo lo expuesto, la Comunidad Autónoma de La Rioja solicita del Tribunal de Justicia que:

- Decrete la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial en los términos indicados en el apartado 25 de este escrito.

- Declare, en otro caso, que las medidas tributarias adoptadas por las autoridades forales de los Territorios Históricos del País Vasco, y que son objeto de la presente cuestión prejudicial de carácter interpretativo, cumplen el requisito de la selectividad con encaje en la noción de ayuda de Estado de artículo 87.1 CE, y hubieron de ser notificadas a la Comisión Europea en los términos establecidos en el artículo 88.3 CE.

Logroño, a dos de febrero dos mil siete.

Al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

D^ª SUSANA PERANDONES PEIDRÓ actuando en representación y defensa de la COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, en su condición de Letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla y León, tal y como se acredita en documento adjunto, de conformidad con el apartado 2 del artículo 104 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con el artículo 551.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, con el artículo 24 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y con los artículos 6 y 14 de la Ley 6/2003, de 3 de abril, reguladora de la Asistencia Jurídica de la Comunidad de Castilla y León comparece ante el TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DICE que:

Dentro del plazo establecido, se evacua el traslado conferido formulando las siguientes OBSERVACIONES ESCRITAS en las Cuestiones Prejudiciales acumuladas C-428/06 a 434/06.

I.- LEGITIMACIÓN

LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, como parte demandante en los litigios principales de los que dimanar las Cuestiones Prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y turnadas, en ese Tribunal con los números de Asuntos C-432/06 a C-434/06; Asuntos que por Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han sido acumulados a los Asuntos C-428/06 a C-431/06, está legitimada para actuar ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de conformidad con el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

II.- DOMICILIO

A los efectos previstos en el artículo 79 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se designa como domicilio de esta parte el siguiente:

Dirección de los Servicios Jurídicos
 Consejería de Presidencia y Administración Territorial
 C/ Santiago Alba, nº 1
 47071 VALLADOLID
 ESPAÑA

Esta representación muestra su conformidad, al amparo del artículo 38, apartado 2 y a los efectos previstos en el artículo 79, apartado 2, ambos del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a que se le cursen las notificaciones al número de fax (00) 34 983411351 y a la dirección de correo electrónico: ferfermr@jcy.l.es.

III.- PLAZO

Las Observaciones se presentan en el plazo previsto en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y en el plazo concedido por el artículo 81, apartado 2 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al haber sido notificadas las peticiones de decisión prejudicial el día 29 de noviembre de 2006.

IV.- HECHOS

Esta representación acepta los antecedentes de hecho que constan en los Autos dictados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteando las cuestiones prejudiciales de referencia.

V.- NORMATIVA NACIONAL APLICABLE

- El marco constitucional y autonómico

La Constitución de 1978, en su Disposición Adicional primera, dispone expresamente que:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará acabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, determina en su artículo 37 el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos, señalando que:

“1. Los órganos forales de los Territorios Históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico.

3. En todo caso tendrán competencias exclusivas dentro de sus respectivos territorios en las siguientes materias:

Organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones.

Elaboración y aprobación de sus presupuestos.

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.

Régimen electoral municipal.

Todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto o que les sean transferidas.

4. Les corresponderá, asimismo, el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, en las materias que el Parlamento Vasco señale.”

En materia tributaria, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco establece los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen de concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco; declarando que:

“1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) 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. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) 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.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

El régimen de Conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución”.

- Legislación nacional en materia de Impuesto de Sociedades

El ordenamiento jurídico del Reino de España en esta materia está constituido por el Texto Refundido de La Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (B.O.E., de 11 de marzo de 2004 y corrección de errores B.O.E., de 25 de marzo de 2004).

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de So-

ciudades establece, en su artículo 28, apartado 1, dispone que:

“El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será del 35 por 100”.

Las deducciones aparecen reguladas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley y entre ellas no aparece la deducción general del 10% por inversión en activos fijos nuevos.

- Normas Forales sobre el Impuesto de Sociedades

Las Normas Forales, objeto de los recursos contenciosos-administrativos de los que dimanan las Cuestiones Prejudiciales de referencia, vienen a establecer una modificación de sus correlativos artículos 29 y 37:

Los respectivos artículos 29 de las diferentes Normas Forales en sus apartados 1, letras a), disponen que:

«a) Con carácter general el 32,5 por 100».

Los correlativos artículos 37 de las diferentes Normas Forales establecen que:

«Artículo 37. Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.

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 en-

tividad, 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 tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, a excepción de los equipos informáticos.

Por período mínimo de amortización se entenderá el resultado redondeado al número superior de dividir 100 por el coeficiente máximo previsto en las tablas de amortización.

c) Que los elementos en que consistan las inversiones no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estándolo, estén exentos.

d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.000 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 se 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.

e) No obstante lo dispuesto en la letra d) anterior, aquellas empresas que, habiendo cumplido cualquiera de los requisitos previstos en la misma, no superen el importe de 60.000 euros en el conjunto de activos objeto de la inversión, podrán aplicar la deducción contemplada en el apartado 1 anterior, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento del promedio de la plantilla y lo mantengan durante los dos años siguientes.

5. 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.

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

1º En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. Asimismo, se reducirá 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.

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

3º 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.

4º La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en los que se mate-

rialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46, 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. Si 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 la letra e) del apartado 4 anterior. Se exceptúan de lo prevenido 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».

VI.- ALEGACIONES

1. La cuestión prejudicial, promovida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y que es común a los Asuntos C-428/06 a C-434/06, y planteada ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, es si el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en materia del Impuesto de Sociedades en 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.

2. La necesidad de promover la presente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se justifica, según consta en el mismo Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Fundamento de Derecho Primero, párrafo noveno), en los nuevos elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en especial la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, al definir, por primera vez, unos criterios generales para la solución del problema.

3. Los criterios generales señalados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia dictada en el Asunto C-88/03 (Portugal/Comisión), siguiendo las Conclusiones del Abogado General, Sr. L. A. Geelhoed, en dicho Asunto, son, en resumen:

I. Los cuatros criterios establecidos en el artículo 87,1 del Tratado que debe cumplir una medida tributaria para poder ser calificada de ayuda, son:

A. La medida debe ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Exigencia que se cumple cuando una empresa está sujeta a un tipo impositivo más reducido del que normalmente se le habría debido aplicar.

B. La medida debe ser otorgada por un Estado o mediante recursos estatales. Este criterio lo cumplen las reducciones impositivas concedidas por autoridades regionales, que conducen a unos menores ingresos estatales.

C. La medida debe ser selectiva.

D. La medida debe falsear o amenazar con fal-

sear la competencia y afectar a los intercambios comerciales ente Estados miembros.

II. El carácter selectivo de la medida es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable a una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87.1 del TCE.

III. El carácter selectivo viene determinado por la autonomía de la que goza la entidad regional o local en la adopción de las medidas tributarias de aplicación en el territorio de su competencia. La entidad regional o local debe gozar de total autonomía respecto al gobierno central del Estado miembro.

IV. La autonomía total de la que debe gozar la entidad regional o local comprende:

A. La autonomía institucional: la entidad regional o local debe tener su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central.

B. La autonomía en el procedimiento: en el procedimiento de adopción de la medida por la entidad regional o local, el gobierno central no tiene poder alguno de intervenir directamente y la entidad regional o local no ha de estar obligado a tener en cuenta el interés nacional a la hora de adoptar la medida.

C. La autonomía económica: la entidad regional o local debe soportar, en exclusiva, las consecuencias económicas de la medida adoptada; es decir, no debe mediar compensación alguna de otras entidades regionales o del gobierno central del Estado.

4. Las Normas Forales, objeto de la presente cuestión prejudicial, vienen a establecer, en los tres

Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en materia del Impuesto de Sociedades, dos medidas: la primera, es la fijación del tipo impositivo en el 32,5% y la segunda es una deducción de la cuota líquida del 10% del valor de las inversiones en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, que constituye la legislación nacional del Reino de España, establece, en su artículo 28, apartado 1, el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en el 35%. Las deducciones aparecen reguladas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley y entre ellas no aparece la deducción general del 10% por inversión en activos fijos nuevos.

5. En atención a los términos en que está planteada la cuestión prejudicial esta representación considera que, en primer lugar, ha de examinarse si las medidas adoptadas por los órganos de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los criterios del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea para ser consideradas ayudas de estado en los términos precisados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y en concreto en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión.

6. El primer criterio es que la medida debe ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas mantiene, reiterando su criterio consolidado, (Sentencia de 6 de septiembre, Asunto C-88/03, Portugal/Comisión), que la reducción del tipo impositivo

sitivo en una parte del territorio respecto del tipo impositivo aplicable en el resto del territorio del Estado miembro cumple este criterio.

En el Reino de España, y de conformidad con el ordenamiento jurídico tributario vigente, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades están sometidos, en función del lugar donde radique su domicilio social, a dos tipos impositivos: el 32.5%, si el domicilio social radica en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco (es decir, los territorios históricos que coinciden con las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (art. 2 Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco) y el 35%, como tipo general de gravamen, si el domicilio social radica fuera de dicho territorio, es decir, en el resto del territorio del Reino de España. Asimismo, y atendiendo al criterio del domicilio social, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de una deducción del 10% de las inversiones en activos fijos nuevos; mientras que, por el contrario, los sujetos pasivos no radicados en dicho territorio no gozan de dicha deducción en el Impuesto de Sociedades.

De manera que, se está ofreciendo una menor carga tributaria a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades sujetos a la normativa aplicable en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, favoreciendo la producción de dichos sujetos pasivos al disminuir sus costes y ofreciéndoles una ventaja frente a los sujetos pasivos no sometidos a dicha normativa, los cuales no pueden disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en las Normas Forales (reducción del tipo impositivo y desgravación por inversión en activos fijos).

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras en su Sentencia de 19 de mayo

de 1999, Asunto C-6/97, República Italiana/Comisión, apartado 16, consideró que “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de estado en el sentido del actual apartado 1 del artículo 87 del Tratado”.

En este sentido, el Abogado General Sr. Saggio, en las Conclusiones presentadas en los Asuntos C- 400/97 a 402/97, Administración del Estado/Guipúzcoa, sobre la cuestión prejudicial en relación con las Normas Forales, adoptadas por tres autoridades pertenecientes a la Comunidad Autónoma del País Vasco, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, apartado 30, afirmó que, “en consecuencia, las Normas Forales... constituyen una ayuda, por cuanto tienen como resultado aliviar la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación subjetivo de las propias Normas”.

En conclusión, en los Asuntos que nos ocupan, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de unas ventajas que aligeran sus gastos por cuanto, en definitiva, las cargas tributarias que en materia de sociedades soportan son menores que las deberían soportar si se les aplicara el régimen general previsto en el resto del territorio del Reino de España.

Por ello, las Normas Forales adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen el primer criterio del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea para

ser consideradas ayudas de estado.

7. El segundo criterio es que la medida sea otorgada por un Estado o mediante recurso estatales.

Igualmente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas considera que este criterio se cumple cuando las medidas tributarias son adoptadas por entidades infraestatales por estimar que la expresión "ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma" se refiere a todo tipo de ayudas financiadas con recursos públicos.

De la consolidada doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se concluye que, a los efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea, la adopción de las medidas por entidades territoriales no excluye su imputación al Estado miembro.

La Normas Forales, objeto de la cuestión prejudicial, han sido adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las Juntas Generales y las Diputaciones Forales se configuran, en el ordenamiento jurídico español, como corporaciones provinciales (Real Decreto-Ley 18/1977, de 4 de marzo, restauró las Juntas Generales de las provincias de Guipúzcoa y de Vizcaya¹, y Real Decreto 1611/1977, de 2 de junio, por el que se regulaba la organización y funcionamiento de las Juntas Generales de Álava²).

Las Juntas Generales se definen así, como órga-

nos de participación de los pueblos alavés, guipuzcoano y vizcaíno, a través de sus municipios, en el gobierno de cada provincia. Por su parte, las Diputaciones Forales se pueden definir como corporaciones provinciales a quienes corresponde la representación legal de la provincia y quienes asumen la responsabilidad de su administración.

Por ello, el segundo criterio contemplado en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea se cumple por las Normas Forales al haber sido adoptadas por entidades locales del Reino de España.

8. El tercer criterio es que la medida ha de ser selectiva y falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Como ya hemos referenciado, el carácter selectivo de la medida es determinante a la hora de calificarla o no como ayuda de estado al amparo del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea. Y así se ha planteado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la cuestión prejudicial.

Considerando que la razón del planteamiento de la cuestión prejudicial viene determinada, fundamentalmente, por los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, resulta obligado examinar las Normas Forales dictadas por los órganos forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a la luz de los criterios establecidos en dicha Sentencia para determinar si una medida de carácter tributario es selectiva o no.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia dictada en el Asunto C-

¹ B.O.E., de 17 de marzo de 1977

² B.O.E., de 7 de julio de 1977

88/03 (Portugal/Comisión), siguiendo las Conclusiones del Abogado General, Sr. L. A. Geelhoed, en dicho Asunto, ha establecido que el carácter selectivo viene determinado por la autonomía de la que goza la entidad regional o local en la adopción de las medidas tributarias de aplicación en el territorio de su competencia; de manera que la entidad regional o local debe gozar de total autonomía respecto al gobierno central del Estado miembro.

Esa autonomía total comprende: la autonomía institucional, la autonomía en el procedimiento y la autonomía económica. De suerte que si falta alguno de esos tres elementos integrantes de la autonomía total, la medida adoptada por la entidad infraestatal tiene carácter selectivo y constituye una ayuda de estado de las contempladas en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea.

En consecuencia, para determinar si las Normas Forales en materia de Impuesto de Sociedades adoptadas por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco son selectivas y, por lo tanto, ayudas de estado a los efectos del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea resulta imprescindible examinar la autonomía de la que gozan dichas entidades infraestatales respecto del Gobierno central del Reino de España.

9. En relación con la llamada autonomía institucional, según las consideraciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la entidad regional o local debe tener su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central.

Las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con independencia de su origen histórico, se reinstauraron con la entrada en vi-

gor del Real Decreto-Ley 18/1977, de 4 de marzo, por el que se restauró las Juntas Generales de las provincias de Guipúzcoa y de Vizcaya³, y del Real Decreto 1611/1977, de 2 de junio, por el que se regulaba la organización y funcionamiento de las Juntas Generales de Álava⁴, dictado al amparo de la Disposición Final del Real Decreto-Ley citado.

La existencia de estas Corporaciones Provinciales para el gobierno y administración de los intereses públicos peculiares de las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se justifica, tras la entrada en vigor de la Constitución de 1978, en la Disposición Adicional primera del Texto Constitucional.

La citada Disposición Adicional garantiza la existencia de un régimen foral, o lo que es lo mismo, la existencia de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial. Ahora bien, el contenido concreto de ese régimen foral propio viene determinado, como señala el párrafo segundo de la Disposición Adicional Primera, por el proceso de actualización que se realice en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Dicho proceso de actualización de los derechos históricos de los territorios forales ha de realizarse, como expresamente se indica en la Disposición Adicional citada, en primer lugar en el marco de la Constitución, lo cual implica que, tras la entrada en vigor de ésta, el contenido anterior de aquéllos derechos que resulte contrario a la propia Constitución ha de entenderse derogado. En segundo lugar, ese proceso se realiza igualmente en el marco de los Estatutos de Autonomía.

³) B.O.E., de 17 de marzo de 1977

⁴) B.O.E., de 7 de julio de 1977

En el caso concreto de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, determina en su artículo 37 el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos.

En la concreta materia tributaria, es el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco el que establece los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen de concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco.

A la vista del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se concluye que los órganos Forales (Diputaciones Forales y Juntas Generales) de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de una autonomía limitada en materia tributaria por cuanto han de someterse, en el ejercicio de las atribuciones conferidas, "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". De modo que la capacidad normativa de los Territorios Históricos se ejerce en el marco de la Ley y, en concreto, de la Ley del Concierto Económico, al que en todo caso están subordinadas.

La autonomía financiera reconocida a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no es incondicionada o carente de límites. Esa autonomía está condicionada y subordinada a los límites fijados en la Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; en la que si bien se reconoce el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio, se establece también la obligación de

contribuir a las cargas generales del Estado en virtud del principio de solidaridad interterritorial, consagrado en el artículo 158 de la Constitución Española, y se impone como una de las finalidades de la Ley la armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el resto del territorio del Reino de España.

De suerte que, a los efectos de la llamada autonomía total, los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no gozan, en materia tributaria, de un estatuto independiente del Estado español por lo que no cumple uno de los tres aspectos integrantes, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de la autonomía total como factor determinante del carácter selectivo de las medidas tributarias adoptadas por las entidades infraestatales a los efectos de ser consideradas ayudas de estado al amparo del artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea.

10. El segundo aspecto a considerar como integrante de la autonomía total de la que deben gozar las entidades infraestatales, a los efectos que estamos contemplando, es la autonomía en el procedimiento.

En el procedimiento de adopción de la medida por la entidad regional o local, el gobierno central no ha de tener poder alguno de intervenir directamente y la entidad regional o local no ha de estar obligado a tener en cuenta el interés nacional a la hora de adoptar la medida.

Tal y como se ha expuesto, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; publicada en el Boletín Oficial del Estado correspondiente al día 24 de mayo de 2002.

Uno de los principios expresamente recogidos como norma general en materia de tributos en el Concierto Económico es el principio de colaboración. Así, el artículo 4 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, establece en su apartado primero que:

“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”.

Entre los órganos colegiados de composición paritaria Estado-Comunidad Autónoma País Vasco contemplados en el Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, merece especial mención la denominada Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, regulada en los artículos 63 y 64 del Concierto Económico.

El artículo 63 determina que la citada Comisión está integrada por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

Entre la funciones que se atribuyen a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa por el artículo 64 del Concierto, en primer lugar figura la de evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación. Indicando expresamente la letra a) del

artículo 64 del Concierto que “a estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por, escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad, a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria”.

Por lo tanto, y de conformidad con el ordenamiento jurídico español, el Gobierno central del Reino de España interviene directamente en la elaboración de las disposiciones tributarias que dicten los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco por cuanto éstas deben comunicar al Gobierno central los proyectos que pretendan dictar y, en el supuesto de formularse observaciones por éste, existe la posibilidad de solicitar la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa con la finalidad de llegar a un acuerdo.

En conclusión, la intervención del Gobierno central en el procedimiento de elaboración de las Normas Forales en materia tributaria determina que los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no gozan de autonomía en el procedimiento; no cumpliéndose uno de los tres elementos que integran la autonomía total a los efectos de determinar si la medida tributaria es selectiva o no.

11. La entidad infraestatal, en la adopción de la medida, no ha de tener en cuenta el interés nacional.

El artículo 2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece los principios generales que han de observarse por los Territorios Históricos; señalando expresamente que:

“Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

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.

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.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera”.

La Constitución Española, a la hora de configurar la organización territorial del Estado, consagra, en su artículo 2, como uno de los principios básicos el de la solidaridad entre todas las Comunidades Autónomas, y en su artículo 138 impone al Estado garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2, velando

por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.

Por lo tanto, los Territorios Históricos, en el respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución Española, han de establecer sus sistemas tributarios atendiendo al establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.

Asimismo, la propia Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, Ley, recordemos, que limita y subordina las atribuciones conferidas a los Territorios Históricos, instaura la armonización fiscal como uno de los principios a los que está sometido el sistema tributario de los Territorios Históricos. En concreto, el artículo 3 de la Ley por la que se aprueba el Concierto Económico declara que los Territorios Históricos, en la elaboración de la normativa tributaria, habrán de adecuarse a la Ley General Tributaria; tendrán que mantener 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.

Por lo que, los Órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco sí han de tener en consideración en la adopción de medidas tributarias el interés nacional por cuanto han de respetar el principio de solidaridad entre todas las partes del territorio consagrado en la Constitución española y el principio de armonización fiscal con el Estado.

12. El último elemento integrante de la llamada autonomía total es la autonomía económica; de

modo que la entidad regional o local debe soportar, en exclusiva, las consecuencias económicas de la medida adoptada; es decir, no debe mediar compensación alguna de otras entidades regionales o del gobierno central del Estado.

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco establece, en su artículo 41.1, que las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y en el apartado 2.d) del mismo artículo, dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos.

En la determinación del cupo, se han de tener en cuenta la estimación de los ingresos públicos imputables a cada uno de los Territorios Históricos y los ingresos públicos del Estado; a cuyos efectos, y para perfeccionar dicha estimación, se establecen en la Ley del Concierto Económico una serie de ajustes y compensaciones, entre los que se encuentran los ingresos por tributos concertados.

Los ingresos públicos de cada uno de los Territorios Históricos están integrados, entre otros, por los derivados de la recaudación del Impuesto de Sociedades; impuesto que se califica en la Ley del Concierto Económico, artículo 14, como un tributo concertado de normativa autonómica para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

De tal manera que si los ingresos públicos de cada Territorio Histórico son un factor esencial en la estimación del Cupo con el que el País Vasco ha de contribuir al Estado, a menos ingresos públicos, menor será la cuantía del Cupo. De modo que si, los Territorios Históricos recaudan menos por la tributación

del Impuesto de Sociedades, menor será el importe total de sus ingresos públicos, y menor será el cupo con el que deben contribuir a las cargas del Estado.

Prueba de ello es que en la 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, y en concreto en su Anexo, donde se fija el cupo provisional base de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año 2002, se tienen en cuenta, entre las compensaciones y ajustes a deducir, las relativas a los impuestos directos concertados.

De ello se concluye que las consecuencias económicas derivadas de las medidas tributarias, como las aquí discutidas, no son soportadas en exclusiva por los Territorios Históricos sino que tienen trascendencia en los ingresos del Estado y, por tanto, también son asumidas por éste, con lo que tampoco se cumple con uno de los elementos integrantes de la autonomía total para determinar si una medida es selectiva o no.

13. El cuarto y último requisito previsto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea es que la medida falsee o amenace falsear la competencia.

La reducción del tipo impositivo y el establecimiento de una deducción por inversión en activos fijos representan una mejora en la competitividad de las empresas, sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, sujetas al ámbito de aplicación de las Normas Forales debatidas por reducir sus costes respecto de otras empresas no sujetas a su ámbito de aplicación, ya radiquen en el resto del territorio del Reino de España ya radiquen en el territorio de otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

Las empresas, sujetas al Impuesto de Sociedades

vigente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se encuentran en una situación más ventajosa a la hora de comercializar u ofrecer sus productos, servicios y bienes, al mercado que el resto de las empresas, no sometidas a dicha normativa por cuanto al tener que soportar unas menores cargas fiscales están en una situación tal que les permite ofrecer sus productos en mejores condiciones de competitividad que el resto de las empresas; circunstancia que influye decisivamente en los intercambios comerciales no sólo dentro del territorio español, sino en el territorio de la Comunidad Europea.

14. Las medidas tributarias adoptadas por los órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en la reducción del tipo impositivo y en el establecimiento de una deducción por inversión en activos fijos en el Impuesto de Sociedades, han de calificarse de selectivas y no de medidas de carácter general por lo que constituyen ayudas de estado a los efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea.

Así ha sido reconocido por el Abogado General Sr. Geelhoed, en sus Conclusiones presentadas en el Asunto C-88/03, Portugal/Comisión, apartado 59, al mantener que “una delegación meramente formal que habilite a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo, ... no sería suficiente para excluir a una medida del ámbito del artículo 87 CE, apartado 1”.

En este mismo sentido, el Abogado General Sr. Saggio, en los Asuntos C-400/97 a 402/97 Administración del Estado/Guipúzcoa, apartado 37 y 38, manifiesta que “el hecho que las medidas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas

de competencias exclusivas con arreglo al Derecho nacional parece... una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales...”; para señalar que “todas las medidas que implican una ventaja en términos de competencia, limitada a las empresas que inviertan en una determinada zona del Estado miembro, son imputables al Estado de que se trate y, en consecuencia, por definición, no pueden considerarse, dentro del sistema del régimen tributario del Estado, medidas de carácter general”; concluyendo que “la autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja ninguna especificidad del territorio de que se trata... que exija, de rebote, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español”.

15. Analizadas las medidas tributarias, en materia de Impuesto de Sociedades de las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se constata que cumplen con los criterios previstos en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea por haber sido adoptadas por una entidad local; por ofrecer una ventaja a sus destinatarios que, en el supuesto de aplicarse la legislación nacional, no disfrutarían; por no gozar la entidad de una autonomía suficiente en la adopción de aquéllas, por cuanto están supeditadas a la legislación estatal, por intervenir el Estado en el procedimiento de elaboración y por no asumir la entidad local, en exclusiva, las consecuencias económicas ya que los ingresos del Estado se ven afectados; y, por, en último lugar, poder falsear la competencia.

Al constituir una ayuda de estado en los términos señalados en el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, debió haberse comunicado a la Comisión el proyecto de ayuda tal y como exige el artículo 88.3 de dicho Tratado; comunicación que,

en este caso, no ha tenido lugar, lo que constituye un incumplimiento de las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea.

VII.- RESPUESTA A LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

16. Por las razones expuestas en las presentes observaciones escritas, esta representación sugiere y considera que las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco habrían de responderse declarando que el artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, consistentes en materia del Impuesto de Sociedades en 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.

Relación de documento adjunto a las observaciones escritas, asuntos C-428/06 a C-434/06.

Acreditación de la condición de Letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla y León de De Susana Perandones Peidró.

IGNACIO SÁEZ HIDALGO, DIRECTOR DE LOS SERVICIOS JURÍDICOS DE LA JUNTA DE CASTILLA Y LEÓN,

C E R T I F I C O: Que D^o. SUSANA PERANDONES PEIDRÓ es Letrada adscrita al Servicio Jurídico de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Y para que conste a los efectos de lo dispuesto en el art. 551.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, expido la presente en Valladolid, a 7 FEB 2007.

Observaciones Cuestión Prejudicial Planteada por el TSJPV
AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
OBSERVACIONES ESCRITAS

presentadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 20, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, por la Confederación Empresarial Vasca - Euskal Entrepresarien Konfederakuntza ("CONFEBASK"), representada por Marcos Araujo Boyd, abogado ejerciente n. 43470 del Colegio de Abogados de Madrid, como ha quedado debidamente acreditado, en lo sucesivo con domicilio a efectos de notificación en la calle Hermosilla, número 3, Madrid 28001, España, y dando su conformidad a que las notificaciones le sean dirigidas por fax al número +34-91-3992408

EN LOS ASUNTOS PREJUDICIALES ACUMULADOS C-428/06 a C-434/06

Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros

(Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco - España)

que tienen por objeto seis demandas de decisión prejudicial conforme al artículo 234 CE, presentadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco ("TSJPV") para la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ("TJCE") de 6 de septiembre de 2006, C-88/03, República Portuguesa c. Comisión de las Comunidades Europeas, pendiente de publicación (en adelante, Sentencia Azores).

I. ANTECEDENTES SOBRE EL PROCEDIMIENTO NACIONAL

1. Como se explica más adelante en el presente escrito, las provincias vascas de Araba o Álava, Gipuzkoa o Guipúzcoa, Bizkaia o Vizcaya y la Comunidad Autónoma de Nafarroa o Navarra, que son asimismo conocidas como los "Territorios Históricos" (TTHH), disfrutaban de autonomía normativa en materia fiscal en el seno del Estado español.

2. Durante el ejercicio 2005, las respectivas Juntas Generales de los distintos TTHH vascos¹, órganos legislativos supremos de cada una de las Provin-

cias, adoptaron determinadas normas² (en adelante, las "Normas Forales") que modificaban las disposiciones del impuesto sobre sociedades vigentes en cada Territorio. En particular, las normas adoptadas dieron nueva redacción a diversas deducciones y establecieron el tipo impositivo del impuesto de sociedades con carácter general al 32,5% en cada uno de los TTHH Vascos. Cabe observar que, a esa fecha, dicho tipo impositivo era, en la parte del territorio español que no disfruta de autonomía tributaria (en adelante, "territorio común"), de un 35%.

3. Las referidas Normas Forales fueron impugnadas por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la Comunidad Autónoma de la Rioja y la Unión General de Trabajadores (UGT) ante el Tribu-

¹) Los tres TTHH vascos (Araba, Gipuzkoa y Bizkaia) forman parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mientras que el Territorio Histórico de Nafarroa conforma la Comunidad Autónoma de Navarra (uniprovincial).

²) Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 21/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Araba, convalidado por Acuerdo de las Juntas Generales de Araba de 13 de junio de 2005; Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa y Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia.

nal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), instando la nulidad de algunas medidas contempladas en dichas Normas.

4. Las impugnaciones de las Normas Forales, se basaban, esencialmente, en que al establecer el tipo impositivo a un nivel inferior al del territorio común y al incluir unas deducciones del 10 por 100 del importe de la inversión en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, las mismas suponían el otorgamiento de ayudas de Estado ilegales en el sentido del artículo 87 del Tratado de la CE.

5. Las partes demandadas -la Diputación Foral y Juntas Generales de cada Territorio Histórico Vasco, la Cámara de Comercio e Industria de Araba, las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa y Bizkaia, y la CONFEBASK- se opusieron a la calificación de las normas forales cuestionadas como ayudas estatales y trasladaron al tribunal nacional las dudas que dicha calificación suscitaba a la luz del Derecho comunitario, fundamentalmente por ausencia del carácter selectivo de las medidas.

6. Con carácter previo al señalamiento de fecha para la votación y fallo del procedimiento, el TSJPV requirió a las partes para que formularan sus observaciones sobre la pertinencia de remitir una demanda de cuestión prejudicial al TJCE que le ayudara a interpretar el Derecho comunitario y su aplicación a las medidas tributarias cuestionadas.³ En concreto, el TSJPV preguntó si *“las medidas tributarias contenidas en [las Normas Forales] 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”.⁴ Cabe observar que esta cuestión se planteó con anterioridad a la publicación de la Sentencia Azores.

7. Tras haber recibido las observaciones de las partes en los distintos procedimientos, el TSJPV decidió someter las demandas de cuestión prejudicial que fueron acumuladas por el TJCE y constituyen el objeto del presente procedimiento.

II. CONVENIENCIA Y OPORTUNIDAD DE LA DEMANDA DE DECISIÓN PREJUDICIAL

8. CONFEBASK considera, con carácter liminar, que no es necesario resolver sobre la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV, por cuanto la Sentencia Azores aporta criterios perfectamente claros para que el Juez nacional pueda solucionar el conflicto que tiene planteado ante sí.

9. Recordaremos que en esta Sentencia el Tribunal de Justicia abordó la cuestión de la selectividad de medidas de carácter general adoptadas por entidades infraestatales, resolviendo una cuestión hasta ese momento necesitada de respuesta en los siguientes términos:

“(57) (...) 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.

³ Providencias del TSJPV de 30 de junio en el asunto C-428/06; de 14 de junio en el asunto C-429/06; de 11 de septiembre de 2006 en el asunto C-430/06; de 14 de junio en el asunto C-431/06; de 14 de junio en el asunto C-432/06; de 14 de junio en el asunto C-433/06; de 14 de junio en el asunto C-434/06.

⁴ De forma similar se expresaba el TSJPV en los asuntos registrados con los números C-428/06 a C-433/06, referidos cada uno a la Norma Foral vigente en su Territorio, todos ellos acumulados al asunto C-434/06 que trae causa del procedimiento iniciado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la Norma Foral 7/2005 promulgada por la Junta General de Bizkaia y cuyo texto aquí se reproduce.

(...)

(62) Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal 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 el territorio sobre el que aquélla tenga competencia."

10. Además de establecer los requisitos que deberían concurrir para apreciar la selectividad en los casos de fiscalidad diferenciada en el interior de un Estado miembro, el TJCE fue más allá en su sentencia, proporcionando criterios concretos para apreciar cuando la "medida ha sido adoptada por [una] entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central":

"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 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" (apartado 67 de la Sentencia).

"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" (apartado 68 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).

11. Se desprende de los textos reproducidos que la Sentencia Azores no deja lugar a duda razonable respecto a los elementos que el juez nacional debe valorar para determinar si existe selectividad, y por tanto ayuda estatal en el sentido del Tratado. Debe, en efecto, examinarse (i) la concurrencia de un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central; (ii) si las normas son adoptadas sin que dicho Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido, y (iii) si las consecuencias financieras no son compensadas por ayudas o subvenciones de otras regiones o del Gobierno central. Ciertamente, la aplicación de estos criterios al caso concreto le corresponde al Juez nacional.

12. A mayor abundamiento, no se trata de una doctrina antigua respecto de cuya vigencia en la actualidad quepa duda alguna; por el contrario, se trata de una sentencia dictada solo catorce días antes de los autos que plantean la cuestión prejudicial. De hecho, las partes en los procedimientos nacionales presentaron sus observaciones sobre la oportunidad del planteamiento de la cuestión prejudicial en un momento anterior a la propia Sentencia Azores.

13. En este mismo sentido cabe observar que, según los Autos de Remisión de la cuestión prejudicial, las dudas del órgano jurisdiccional nacional se refieren principalmente al requisito de autonomía de procedimiento, en la medida que las autoridades de los TTHH pudieran estar obligadas a considerar el interés general en el momento de adoptar sus normas fiscales. Pues bien; como se explica más adelante en este escrito, precisamente en esta cuestión la Sentencia Azores corrigió el planteamiento del Abogado General Geelhoed (Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005, Azores, C-88/03, pendiente de publicación) en un sentido que no deja lugar a la duda que recogen los Autos de Remisión. Por ello, y dado que las posibles dudas del TSJPV suscitadas por el análisis del Abogado General habrían quedado aclaradas mediante sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, la presente cuestión prejudicial habría devenido innecesaria.

14. Por todo lo anterior, y en virtud del artículo 104 apartado 3 del Reglamento del Procedimiento del TJCE, CONFEBASK entiende que procedería que este Tribunal resuelva mediante auto la presente cuestión prejudicial remitiéndose a la citada sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Azores, C-88/03, sin que sea necesario dictar sentencia en los presentes autos.

15. No obstante lo anterior, y para el caso de que el TJCE tenga a bien resolver la presente cuestión prejudicial mediante sentencia, seguidamente se facilitan los elementos de hecho y de derecho pertinentes.

III. MARCO JURÍDICO Y FÁCTICO DE LA DEMANDA DE DECISIÓN PREJUDICIAL – AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LOS TTHH.

16. Con carácter previo a examinar las cuestio-

nes planteadas por el juez remitente, interesa de manera resumida explicar el régimen jurídico de la autonomía normativa en materia fiscal en los TTHH.

17. Como ya se ha mencionado, en el Estado español, por mandato constitucional, existen cinco poderes que disponen de potestades legislativas en materia tributaria. Se trata del Estado Central y los cuatro TTHH ya mencionados; a saber: Araba o Álava, Gipuzkoa o Guipúzcoa, Bizkaia o Vizcaya (los TTHH vascos) y la Comunidad Foral de Navarra. Dado que las cuestiones prejudiciales se refieren únicamente a normas adoptadas por los Territorios Históricos vascos, las alegaciones que siguen se limitan a la situación de los mismos.

18. La organización política de autogobierno de cada Territorio Histórico vasco gira en torno a dos Instituciones Históricas de autogobierno: Las Juntas Generales y las Diputaciones Forales.

19. Las Juntas Generales constituyen el máximo órgano de representación y participación popular en cada Territorio Histórico vasco. Ostentan la competencia legislativa en varias materias, incluida la tributaria y la hacienda foral, cuya competencia ostenta en exclusiva. De las Juntas dependen la aprobación de los Presupuestos Generales de cada Territorio Histórico, la elección del Diputado General de los mismos y el control e impulso de la actuación de las Diputaciones Forales. La elección de sus miembros (Junteros o Apoderados) se realiza mediante sufragio universal por medio de las circunscripciones electorales que cada Territorio Histórico establece de forma soberana. En fin, se trata de asambleas con capacidad normativa de carácter representativo y elegidas por sufragio universal directo de forma análoga a cualquier otro parlamento.

20. Por su parte, las Diputaciones Forales constituyen los poderes ejecutivos de cada Territorio His-

tórico y responden de sus actuaciones ante sus respectivas Juntas Generales. Dentro de sus competencias, asumen el gobierno y administración de su Territorio Histórico respectivo. A la cabeza de cada Diputación Foral está la figura del Diputado General (como se ha dicho, elegido por las Juntas Generales, a su vez elegidas por sufragio universal) quién es el encargado de nombrar al resto de los Diputados forales que formen las Diputaciones Forales.

21. Además de las Juntas Generales y Diputaciones Forales, existen otros niveles de autogobierno conjunto de los Territorios Históricos vascos, que son el Parlamento y el Gobierno Vasco. El Parlamento Vasco es el órgano legislativo de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), a la que pertenecen los tres TTHH vascos. El Gobierno Vasco, que constituye el órgano ejecutivo del conjunto de la CAPV, ejerce las competencias que le asignan la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco (aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).

22. Las competencias específicas de los Territorios Históricos (que no de la CAPV) están garantizadas por la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 y desarrolladas en la Ley Orgánica 4/2002, complementaria de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y los TTHH. Dada la importancia de este documento, se acompaña copia del Concierto como ANEXO 1 al presente escrito.

23. El artículo 1 de la Ley del Concierto Económico establece que:

“Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspec-

ción, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales”.

24. En el marco de este sistema, las Juntas Generales de cada uno de los TTHH tienen competencia para establecer y regular su régimen tributario, propio, genuino y específico, que no tiene por qué ser igual al vigente en el resto del Estado español. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo español de 19 de junio de 1991 señala que:

“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 convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, 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)”.

25. Así, los TTHH cuentan, entre otros aspectos, con la capacidad normativa para regular de forma autónoma determinados tributos -los tributos concertados de normativa autónoma-, entre los que se cuentan la práctica totalidad de los impuestos directos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6 del Concierto Económico), Impuesto sobre Sociedades (art. 14), Impuesto sobre el Patrimonio (art. 24) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 25). Prácticamente la única excepción es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero aun en este caso se aplicará la normativa autónoma a los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente (art. 21). Las instituciones competentes de los TTHH pueden regular estos tributos como consi-

deren más conveniente, sin necesidad de ajustarse o tomar como referencia la normativa común de los mismos (esto es, la de la CAPV o la del Estado central, que resulte de aplicación en los TTHH). Son los TTHH los que tienen potestad normativa para regular los elementos esenciales de los tributos concertados: hecho imponible, sujeto pasivo, base, tipo impositivo, devengo, beneficios aplicables y demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Asimismo, las Diputaciones Forales tienen capacidad de exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos, respecto de los sujetos pasivos que cumplen con los criterios de conexión en su Territorio.

26. En cuanto al procedimiento, la aprobación de las normas forales es encomendada a las respectivas Juntas Generales de acuerdo con sus procedimientos internos.

27. Sin perjuicio de la autonomía procedimental de dichas Juntas, las disposiciones en vigor contemplan mecanismos de comunicación recíproca entre las instituciones de los TTHH, la CAPV y la Administración del Estado de los proyectos normativos en materia tributaria. De acuerdo con estos sistemas, los TTHH comunican sus proyectos al Estado y éste a los Territorios en plano de estricta igualdad. Esta comunicación tiene un carácter meramente informativo, sin que la Administración del Estado pueda intervenir en el proceso de aprobación de la normativa foral. Tanto es así que, aun en el caso de que dichas normas se extralimitaran de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los TTHH, ni la CAPV ni el gobierno central podrían impedir su aprobación y entrada en vigor, sino que, en su caso, deberían recurrirlas, una vez promulgadas, ante los tribunales de justicia. En cualquier caso, la omisión de dicha comunicación no impide la tramitación, aprobación y entrada en vigor de las normas tributarias.

28. Por lo que respecta a las consecuencias financieras de la autonomía, los presupuestos de las instituciones de autogobierno del País Vasco (Comunidad Autónoma y TTHH) se nutren de la recaudación tributaria de las Haciendas Forales, no de aportaciones del Estado central. Al contrario, son las Haciendas Forales vascas las que deben efectuar una aportación al Estado, conocida como "cupo", de conformidad con la Ley 13/2002. Dada la relevancia de esta Ley, de la misma fecha, y complementaria a aquélla por la que se aprueba el Concierto Económico, se acompaña copia como ANEXO 2.

29. Es importante destacar que el denominado "cupo" no constituye una participación del Estado en los ingresos tributarios de las Haciendas Forales, sino una aportación de éstas a los gastos del Estado en aquellos ámbitos en los que las instituciones de autogobierno vasco, la CAPV o los TTHH, no hayan asumido competencias. La proporción en que las Haciendas Forales participan en dichos gastos es independiente de su recaudación impositiva.

30. La contribución ordenada en el cupo es, en definitiva, una proporción de los gastos estatales, excluidas las partidas correspondientes a competencias asumidas por los TTHH y/o la CAPV, puesto que éstas son atendidas por las Administraciones Públicas de los TTHH o de la CAPV, según sea el caso, con sus propios presupuestos. Así pues, a estos efectos, dentro de los gastos de las Administraciones Públicas se distinguen dos bloques:

(i) *Competencias no asumidas por las instituciones de autogobierno del País Vasco*, que deben ser atendidas por el Estado, y a cuyo sostenimiento contribuye las mencionadas Haciendas Forales mediante el cupo. Se trata de una contribución a las cargas del Estado que no corresponden a competencias de los TTHH y/o la CAPV, con independen-

cia de que el gasto del Estado beneficie a estos TTHH más o menos que a otros.

La cuantía de la contribución se determina en función del nivel de gasto del Estado en materias no asumidas por las instituciones vascas y del porcentaje relativo de la economía vasca en el conjunto estatal. Ambos elementos son independientes de la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que el hecho de que las Haciendas Forales recauden más o menos, sea en función de su normativa tributaria propia o en función de la eficacia de su gestión tributaria, no afecta al importe a satisfacer en concepto de cupo.

(ii) *Competencias asumidas por las instituciones de autogobierno vascas.* Los TTHH y la CAPV deben atender a estas materias con sus propios recursos, esto es, esencialmente, su recaudación minorada por el cupo. Una eventual reducción en la recaudación tributaria de las Haciendas Forales deberá por tanto compensarse con un incremento de la recaudación por otros conceptos tributarios o conllevará una reducción del gasto de las Diputaciones Forales o el Gobierno Vasco en estas materias de su competencia.

31. Se trata por tanto de un sistema de *riesgo unilateral*, dado que el riesgo de una eventual reducción recaudatoria derivada de una fiscalidad eventualmente inferior no disminuye en absoluto la cantidad a transferir al Estado central. Por el contrario, dicha eventual menor recaudación se asumiría íntegramente por las instituciones de autogobierno vascas.

32. Se desprende de todo lo anterior que el sistema competencial de los TTHH no constituye por tanto una mera *“modificación del reparto interno de competencias en materia tributaria dentro de los territorios”* o de una *“delegación meramente formal que habilita a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fija-*

dos por el Gobierno central” sino, como puntualiza el Abogado General *“de un verdadero poder de decisión autónomo”* (apartado 59 de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed).

IV. EXAMEN DE LAS DUDAS MANIFESTADAS POR EL JUEZ REMITENTE

33. La cuestión prejudicial de interpretación planteada busca el auxilio de este Tribunal para la aplicación, por el Tribunal remitente, de la doctrina establecida en la tantas veces citada Sentencia Azores, en la que se afirmaba 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.” (Apartado 57 de la Sentencia. Subrayado añadido).

34. La anterior afirmación es complementada con los siguientes criterios que permitirán establecer en qué circunstancias determinadas medidas de carácter general adoptadas por entidades infraestatales y de aplicación en su territorio no se consideran selectivas y, por tanto, no constituyen ayudas de Estado:

“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 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" (apartado 67 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).

"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" (apartado 68 de la Sentencia. El subrayado es nuestro).

35. Los Autos de Remisión expresan determinadas dudas sobre la aplicación de estos criterios al caso concreto de los TTHH. Seguidamente se examinan las tres dimensiones de autonomía (institucional, de procedimiento y financiera) que recoge la sentencia del TJCE.

• Autonomía Institucional

36. Según la Sentencia Azores, para apreciar autonomía institucional la medida debe haber sido adoptada por *"una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central"*.

37. Afirman a este respecto los Autos de Remisión del TSJPV de 20 de septiembre y 28 de septiembre de 2006 que *"pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias [autonomía institucional] 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".

38. De los antecedentes que recogen los Autos de Remisión y las explicaciones proporcionadas en los apartados 16 a 25 del presente escrito, se desprende que, en el caso concreto, existe un muy alto grado de autonomía institucional, caracterizada por la elección por sufragio universal de los representantes públicos de los Territorios, que rinden cuentas ante su ciudadanía del ejercicio de los poderes que el ordenamiento les confiere; un grado, ciertamente, más que *"la suficiente autonomía política y fiscal"* que menciona el apartado 68 de la Sentencia Azores.

39. Dada la ausencia de dudas del órgano jurisdiccional remitente, no parece necesario pronunciamiento alguno respecto a este requisito.

• Autonomía de Procedimiento

40. Este es el aspecto que, según se desprende de los Autos de Remisión, más dudas plantea al Tribunal remitente, que expresa en los siguientes términos:

"En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas en la interpretación 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 partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a los 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 global efectiva, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios (...). 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 septiembre de 2.006".

41. Se desprende de los Autos de Remisión que la duda planteada trae causa de la presencia de determinados límites en el ejercicio del poder autónomo en materia fiscal, límites que son de dos tipos:

(i) en primer lugar, en relación con el procedimiento, por cuanto existen "mecanismos no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a (...) 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; y

(ii) en segundo lugar, en cuanto a los criterios que podrían limitar la autonomía tributaria, tales como la obligación de tener en cuenta el interés nacional (en el sentido de "español") al fijar el tipo impositivo, no afectación a la presión efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento o a no producir efectos discriminatorios, además de una eventual armonización fiscal con el Estado.

42. A nuestro entender, las anteriores limitaciones no deberían en modo alguno llevar a la conclusión de que no existe una autonomía de procedimiento en el sentido de la Sentencia Azores. El criterio expresado en la mencionada sentencia busca asegurar que la autonomía es real en el sentido de que el Estado miembro de que se trata carece de facultades de imponer a las autoridades del poder autónomo un determinado tratamiento fiscal, pero no impide en absoluto que haya limitaciones a la autonomía fiscal del tipo mencionado en la solicitud de remisión.

43. Es importante recordar que precisamente en este punto la Sentencia Azores consideró apropiado apartarse de las Conclusiones del Abogado General, las cuales se referían al criterio de autonomía de procedimiento en los siguientes términos:

"la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo". (subrayado añadido).

44. Frente a esta propuesta, la sentencia únicamente recoge la primera parte, suprimiendo lo que ha quedado subrayado, al señalar simplemente que la medida debe haber sido adoptada "sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido". Dados los términos de la remisión del Tribunal a lo manifestado en el Dictamen del Abogado General, y lo literal de la manera en que recoge el resto de su propuesta, cabe poca duda sobre que la eliminación de la frase mencionada es intencionada.

45. La mencionada corrección a la propuesta del Abogado General es, sin duda, muy sensata. Es

desde luego importante asegurar que la autonomía es real y no se ve mediatizada por el Gobierno central. No obstante, sería irrazonable prohibir, so pena de calificación como ayuda de Estado, los sistemas de consultas de carácter paritario y la obligación de la autoridad infraestatal de tener en cuenta el impacto de sus decisiones en el conjunto del Estado del que forma parte.

46. Lo esencial de la cuestión está, a nuestro juicio, en la matización que de estos requisitos hace el Tribunal, cuando en el párrafo 68 de la sentencia establece que solo existe autonomía cuando el ente infranacional *“asume las consecuencias políticas y financieras de tal medida”*, independientemente de los mecanismos de nivelación o participación que se establezcan entre los entes y el Gobierno central o entre las regiones. En estas circunstancias, el principio de solidaridad con el alcance descrito en el ordenamiento jurídico español, no solamente no implica una merma de la autonomía de una entidad infranacional, sino que además es apropiado para garantizar que el ejercicio de dicha autonomía se produce con total respeto de la integración económica del Estado.

• Autonomía Financiera

47. Las dudas del Juez remitente en relación con la autonomía financiera son las derivadas del principio de solidaridad tratado en el apartado anterior. En efecto, en los Autos de Remisión⁵ el TSJPV afirma que:

*“en lo que respecta a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria (...). La **única duda**, en línea*

⁵ Apartado Cuarto b), pág. 19 de todos los Autos, excepto los correspondientes a las cuestiones prejudiciales registradas con los números C-428/06 y C-429/06 donde el párrafo transcrito se encuentra en el mismo apartado, pág. 21

con lo 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”.

48. Como se ve, en este punto el Auto de Remisión parece entender que este requisito (el de autonomía financiera) exigiría una diferenciación económica entre el territorio autónomo en materia fiscal y el resto del Estado, hasta el punto que un posible principio de unidad de mercado podría afectar a la existencia de una verdadera autonomía.

49. Procede a este respecto aclarar que en modo alguno la Sentencia Azores exige algo como un “marco económico distinto”, realidad que ni siquiera en puridad existe entre los Estados de la Comunidad, que constituye una unidad económica y social ampliamente integrada.

50. Por el contrario, el requisito de autonomía financiera se explica en la propia Sentencia Azores como imponiendo que *“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 regionales o del Gobierno central”.

51. De lo anterior se desprende que la exigencia de autonomía económica impone que la menor carga impositiva aplicable en una región determinada no debe ser financiada con una transferencia de fondos desde el gobierno central. Esto es, es la entidad infranacional la que debe asumir los riesgos políticos y económicos de sus decisiones en materia tributaria (principio que en nuestro ordenamiento se denomina “responsabilidad fiscal”), de forma que, una eventual decisión en el sentido de establecer una carga fiscal inferior por determinado concepto deberá compensarse mediante un incremento de ingresos por otros conceptos, una reducción del superávit presupuestario -si lo hubiera-, un incremento del déficit presupuestario -dentro de los límites admisibles y con la consiguiente asunción de la carga de la deuda- o una reducción de determinados gastos. Se trata de decisiones políticas que, en virtud de dicho carácter, no pueden prejuzgarse con carácter general y deberán ser adoptadas en cada caso por el correspondiente poder político, teniendo en cuenta la necesidad de mantener el equilibrio presupuestario.

52. Lo que no cabe en un sistema de responsabilidad fiscal es reducir los ingresos tributarios y pretender seguir manteniendo indefinidamente el mismo nivel de gastos e inversiones públicas sobre la base de que el defecto recaudatorio será cubierto con transferencias procedentes de otros entes públicos, como puede ser el gobierno central. En tal caso, y dado que el gobierno central sería el que en definitiva soportase el coste presupuestario, la medida le sería imputable a él, por lo que sería su ámbito territorial -el conjunto del Estado en el caso del gobierno central- el que debiera adoptarse como marco de referencia. Así, una medida aplicable sólo en

parte de su territorio tendría carácter específico. Por el contrario, cuando se dé la correspondiente responsabilidad fiscal del ente local o regional, de modo que sea su propio presupuesto el que soporte un menor ingreso fiscal, será el ámbito regional o local de dicho ente el que deba adoptarse como marco de referencia, por lo que una medida aplicable en todo su territorio tendrá carácter general y no será ayuda de Estado.

53. En el caso de los TTHH, la responsabilidad fiscal es consustancial al concierto. En efecto, como se ha explicado con anterioridad, los TTHH asumen plenamente las consecuencias de sus actuaciones en materia tributaria. En ningún caso una merma de la recaudación, sea por el motivo que fuese, implicaría una transferencia de fondos del Gobierno central a los TTHH. Ni siquiera dicha merma afectaría al monto de las transferencias o cupo de los mencionados Territorios al Gobierno Central.

54. En definitiva, a la vista de las explicaciones que la propia Sentencia Azores contiene respecto al requisito de autonomía financiera, es fácil aclarar las dudas del órgano jurisdiccional remitente.

Por todo lo expuesto,

Esta parte tiene el honor de proponer al TJCE, salvo que éste considere apropiado finalizar el procedimiento mediante Auto basado en el artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, que responda a las cuestiones formuladas por el órgano jurisdiccional nacional en el sentido siguiente:

“El artículo 87.1 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que la adopción de disposiciones fiscales por una autoridad como la considerada en el procedimiento de referencia no supone el otorgamiento de ayudas estatales en el sentido del Tratado”.

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Asuntos prejudiciales acumulados c-428/06 a c-434/06.

Órgano remitente Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Parte demandante Unión General de Trabajadores de La Rioja. (Sindicato de trabajadores.)

Parte demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Don VICTOR SUBERVIOLA GONZÁLEZ, Letrado del Ilustre Colegio de Abogados de La Rioja, colegiado nº 1345, actuando en nombre y representación de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, en cuyo nombre actúa el Secretario General de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, Don CARMELO CABEZON LLACH, (Representación que se acredita con copia compulsada de los poderes para pleitos y de los estatutos de la Unión General de Trabajadores de La Rioja), con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Milicias 1-bis de la ciudad de Logroño, CP 26003, La Rioja, España, número de FAX 941-255860 y E-Mail vsuberviola@larioja.ugt.org, comparece ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y como mejor proceda en derecho,

DICE:

Que en fecha 11 de octubre de 2006, fue notificado a esta parte Auto dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por el cual se decretaba plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en base a los siguientes términos:

“Plantear cuestión prejudicial al tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo en los términos en 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 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 el encaje en la noción de ayuda de estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comi-

sión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.

Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de las 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 Histórico, 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”.

En fecha 29 de diciembre de 2006, le ha sido notificada a esta parte notificación de las peticiones de decisión prejudicial. Esta parte dentro del plazo de dos meses y diez días concedido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, esta parte procede a presentar las siguientes observaciones sobre la petición de decisión prejudicial. Esta parte dentro del plazo de dos meses y diez días procede a formular las siguientes,

OBSERVACIONES

PRIMERA.- Es necesario hacer referencia en primer lugar a la serie de procedimientos que han dado lugar al presente procedimiento. El presente contencioso tiene su origen en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. El Fallo de dicha Sentencia establece:

"FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402), y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.

Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15,

artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.

Publíquese este fallo en el correspondiente Boletín Oficial a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos".

Ante el fallo de la presente Sentencia, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60.

Dicha norma es declarada nula de nuevo. Concretamente, se ha establecido la suspensión solicitada por las partes en lo referente al recurso planteado ante el establecimiento de nuevo del tipo del 32,5%. Ante la citada situación se dicta el DECRE-

TO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005. Dicha norma que es la recurrida, establece un tipo medio de gravamen del 32,6%.

Las normas iniciales del Impuesto de Sociedades, de las cuales se ha declarado la nulidad de determinados preceptos, tenían su fundamento en el particular régimen fiscal del que se benefician los Territorios Históricos del País Vasco. Este Régimen fiscal se caracteriza por permitir a los territorios citados establecer y ordenar su sistema tributario en determinados tributos concertados. La normativa aplicable a los Territorios Históricos del País Vasco, recoge que debe respetar el principio de solidaridad establecido en el artículo 3 de la Constitución Española. Así mismo, se establece la prohibición de establecer privilegios fiscales directo o indirectos (Art. 4.8) y la aprobación de normas que impliquen menoscabar la competencia empresarial (Art. 4.11). Se establece como conclusión, que no se puede establecer una presión fiscal menor a la que existe en el territorio común, (Art. 4 del Concerto). A pesar de esto, se procedió a elaborar normas que incumplían lo expuesto que dieron origen a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004.

Las norma que ahora se recurre, procede a establecer de nuevo un tipo medio de gravamen de un 32,6%, tipo inferior al establecido en el resto del Estado español. Dicha diferencia ha sido declarada nula por la Sentencia, por lo que sigue incumpliendo lo establecido en el párrafo anterior. La Disposición impugnada, sigue concediendo beneficios fiscales a las empresas ubicadas en los Territorios Históricos Vascos, y concretamente en Vizcaya.

Los beneficios fiscales que sigue manteniendo el DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31

DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005, a pesar de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, son:

- Tipo de gravamen. La norma recurrida mantiene el tipo de gravamen al 32,6%, cuando a nivel general se aplica el tipo de gravamen del 35%. A pesar de tener nueva redacción, se mantiene el tipo impositivo al 32,6%, tipo existente en el artículo 29 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades de Vizcaya. El tipo impositivo anterior del 32,5% fue declarado nulo, debido a que al ser inferior beneficiaba a una parte del Estado español, mientras que al resto del Estado se le aplica un 35%. Por lo tanto, y como conclusión es necesario precisar el claro incumplimiento y la total omisión de la STS que ya declaró un tipo general de gravamen inferior al 35% como nulo. Esta nueva redacción está en el artículo único del DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005.

Debido a la especialidad de estas normas tributarias, las mismas solo afectan a las empresas que tributan sujetas a este régimen. Estas empresas son las ubicadas en los territorios forales. Por lo tanto este régimen tributario es de aplicación a:

- Sociedades cuyo domicilio fiscal esté en el País Vasco sea cual sea su ámbito de actuación, siempre que su volumen de operaciones no exceda de 300 millones de pesetas.

- Sociedades nacionales que operen exclusivamente en el País Vasco, superando su volumen de facturación los 300 millones de pesetas, sea cual sea el lugar donde tengan su domicilio.

- Sociedades mencionadas con domicilio en el País Vasco y que operen en ambos territorios, siempre que las operaciones que realicen en territorio común sea inferior al 75% de su actividad.

Este DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 2005 mantiene un tipo medio de gravamen que ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Por lo tanto, y como el anterior régimen de ayudas, el actual, ya que mantiene el tipo general del IS en el 32,6%, no tiene la preceptiva autorización de la Comisión de la UE. Esto será probado por esta parte.

Igualmente, sigue siendo manifiestamente inferior al 35%, tipo medio de gravamen general aplicable al resto del Estado español.

La Comisión Europea, ya notificó al Estado español una Decisión contraria a la compatibilidad de las ayudas fiscales vigentes en los territorios históricos fiscales del País Vasco. (Decisión de 10 de mayo de 1993. Dicha Decisión hacía referencia a diversas normas forales que establecían un régimen de incentivos fiscales. Dicho Régimen es igual al que se recurre en el presente caso. Se dirige a empresas sometidas a la normativa foral. Con respecto a aquel régimen, la Comisión establecía que era contrario al Tratado e imponía al Estado español el tener que, a partir el 31 de diciembre de 1993, tomar las medidas que fueren necesarias para evitar la concesión de ayudas en contra de lo establecido en la normativa comunitaria. Esto, que era de aplicación a aquel sistema retributivo, también es de aplicación al presente caso, ya que se están dando Ayudas de Estado a las empresas a través del tipo impositivo general, el cual baja al 32,6%.

De lo expuesto, se desprende que el pleito que ha dado origen a la presente cuestión prejudicial proviene de una norma dictada como consecuencia de la declaración de nulidad del tipo impositivo realizada por el Tribunal Supremo.

SEGUNDA.- Una vez descritos los acontecimientos que han dado origen a la presente cuestión prejudicial, es necesario precisar que la actitud o actuación del Tribunal Superior de la Comunidad Autónoma del País Vasco está fuera de toda lógica. Si analizamos los acontecimientos, este Tribunal ya dictó una Sentencia en fecha 9 de septiembre de 1999. Dicha Sentencia es parcialmente estimatoria del recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra determinados artículos de las NF Guipúzcoa 7/1996, de 4 julio, NF Vizcaya 3/1996, de 26 junio y NF Alava 24/1996, de 5 julio. En el recurso Contencioso-Administrativo núm. 3753/96 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se dictó sentencia, con fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «Que rechazando el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación opuesto, estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales don Jaime Goyenechea Prado en representación de la «Federación de Empresarios de la Rioja» frente a normas forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa, 7/1996 de 4 de julio- (LPV 1996, 348); de Bizkaia, 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402); y Álava, 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, y subsidiariamente contra los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 Y 177 (SIC) -debe entenderse 117- de las mismas, y declaramos conforme a derecho y anulamos el artículo 26 de las tres disposiciones recurridas, desestimando el recurso en lo demás, y no haciendo imposición de costas».

Como puede verse, es el propio Tribunal que ahora propone la cuestión prejudicial, el que ya declaró nulo el artículo 26 de las tres normas recurridas. Posteriormente, el Tribunal Supremo como consecuencia de los recursos de casación presentados procede a ampliar la nulidad a varios preceptos de las normas. Por lo tanto, este Tribunal tiene muy clara la interpretación en el presente caso, El intentar proponer esta salida a través de una cuestión prejudicial supone el tratar de revisar un caso por una vía que no está destinada a ello. No puede tratar de plantear dudas en la interpretación de unas normas y el derecho comunitario, cuando antes lo tenía muy claro, ya que incluso decretó la nulidad de un artículo. En el presente caso, parece que se trata de dar una salida algo más que judicial al problema del sistema tributario de los Territorios Forales Vascos. Tal y como exponemos, se dictó una primera Sentencia el 9 de septiembre de 1999. Los recursos de casación dieron origen a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. El Fallo de la misma establece:

“FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911) , dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402), y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), reguladoras del Im-

puesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.

Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.

Publíquese este fallo en el correspondiente Boletín Oficial a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.”

Según la Sentencia del Tribunal Supremo que casa la Sentencia dictada por el Tribunal Superior del País Vasco,

“En la sentencia de instancia que se recurre pueden distinguirse dos partes. Una de ellas, en la que, con carácter general, se señala que la demanda planteaba «una cuestión de Derecho Comunitario

Europeo» de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistente en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del artículo 62.1.e) de la LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido ya que se habían aprobado omitiendo el trámite previsto en el artículo 93.3 del Tratado CEE (LCEur 1986, 8) , de comunicación previa a la Comisión ya que reconocían beneficios fiscales para las empresas susceptibles de ser calificadas «ayudas de Estado». Pero, después de hacer referencia a la doctrina establecida al efecto por el Tribunal de Justicia (TJCE en adelante), afirma que «hasta la fecha» no constaba que el referido tema hubiera sido objeto de decisión prejudicial por parte del dicho Tribunal, y que se estaba en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de los principios y normas constitucionales y de legalidad ordinaria «excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación (Federación de empresarios de La Rioja) suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales».

Y, otra parte, en la que la sentencia efectúa determinadas consideraciones particulares. El artículo 26 de las Normas Forales es entendido como una norma que establece una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir (art. 31 CE [RCL 1978, 2836]) y que es medida desproporcionada e inidónea para obtener los fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación

de personas y bienes originando unas condiciones de ventajas inasumibles, con quiebra del principio de generalidad que no puede ser aplicado a fines que no sean especialmente cualificados constitucionalmente (sic). Por el contrario, la medida prevista en el artículo 45 de las Normas Forales, consistente en deducciones por creación de empleo (600.000 pesetas en la cuota por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido, siempre que se mantuviera durante los dos años siguientes) es considerada proporcional por la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida, no pudiéndose afirmar que por la obtención de la deducción la empresa mejorase la posición competitiva. Y, en fin, el Tribunal a quo no estudia el resto de las medidas de las Normas Forales impugnadas porque todas las cuestiones se exponen de modo globalizado y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general sobre la mera diferencia entre los sistemas y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario, «sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve simultáneamente frente a las mismas disposiciones forales, se dé respuesta desestimatoria a muchos de los preceptos que se combaten».

Ahora bien, la tesis general expuesta de la que parte la sentencia y en la que también insisten algunas de las representaciones procesales de las partes recurridas, representa una concepción del Derecho comunitario europeo que no puede ser compartida, en cuanto supone que los ciudadanos españoles no pueden alegar como fundamento de su pretensión las normas y principios del acervo europeo frente a normativas tributarias que puedan vulnerar exigencias derivadas de tal Derecho. O, dicho en otros términos, la regulación europea de las «ayudas de Estado» puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo, sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles que, según el criterio que resulta de la

sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno.

La eficacia directa y primacía del Derecho Europeo, en el ámbito del ejercicio de las competencias atribuidas a las instituciones europeas y con respeto a la identidad de los Estados integrados y a sus estructuras constitucionales básicas, ha sido proclamada reiteradamente por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal de Primera Instancia, así como por la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de este Alto Tribunal y dicha eficacia del Derecho Comunitario Europeo se produce en las relaciones verticales (poderes públicos/particulares) y en las relaciones horizontales (entre particulares). Esta plenitud de eficacia de la normativa europea aparece reconocida en el artículo 250 del Tratado consolidado (RCL 1999, 1205, 2084 y LCEur 1997, 3620) (anterior art. 189), de manera que resulta directamente aplicable y produce efectos inmediatos en cuanto confiere a los particulares de cualquiera de los Estados derechos e intereses que las jurisdicciones nacionales deben proteger y a éste efecto se opone la aplicación de cualquier medida legislativa incompatible con las disposiciones del Derecho europeo.

Incluso, aunque la inaplicación de la norma nacional incompatible permita la aplicación preferente de la norma comunitaria, un Estado miembro que mantenga en vigor una norma nacional contraria incumple la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Tratado y de los actos de las Instituciones (art. 10 del Tratado consolidado, antiguo art. 5). O, dicho en otros términos, la primacía y el efecto directo de las disposiciones comunitarias no dispensan a los Estados miembros de la obligación de eliminar de su orden jurídico interno aquellas disposiciones que resulten incompatibles. Se trata, así, de evitar situaciones de

incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que cualquier ciudadano comunitario (sin exclusión de los propios nacionales) se acoja a la normativa europea. Y, de manera más concreta, la discriminación o la existencia de elementos de «ayuda de Estado», de existir en las Normas Forales impugnadas, alcanzaría tanto a los residentes en otros Estados miembros como a los residentes en el territorio común español.

En consecuencia, no puede negarse interés ni, consecuentemente, legitimación a la Federación recurrente para alegar la normativa europea que también ampara a los empresarios a que representa.

Debe por ello acogerse el primero de los motivos de casación formulado por la representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, y, de conformidad con lo establecido en el artículo 95.1.d) IJCA (RCL 1998, 1741), han de analizarse las cuestiones suscitadas en el debate procesal, consistente en el examen y decisión sobre si las Normas Forales impugnadas en la instancia, o los preceptos de las mismas a los que se alude en la pretensión subsidiaria, resultan contrarios al Derecho europeo, a las normas constitucionales (RCL 1978, 2836) (arts. 2, 14, 31, 138, 139, 149 y 158), estatutaria [RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10] (art. 41) o del Concierto económico [RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377] (arts. 11, 12 y 13) que la parte recurrente cita, y a la jurisprudencia a la que ésta también se refiere".

En todo momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco realizó una interpretación exacta de los artículos y derecho comunitario aplicable, sin plantear una posible duda a la hora de la aplicación de los criterios comunitarios. Sin embargo, ahora, en un procedimiento que se impulsa como consecuencia de la nulidad de unos artículos, se procede a plantear dudas a la hora de interpretar y

se plantea una cuestión prejudicial. Dicha cuestión debe procederse a rechazar, ya que no existen dudas en la interpretación, sino que se trata de revisar un caso, como consecuencia de una Sentencia dictada para otro territorio comunitario, que ya ha sido visto por los correspondientes órganos judiciales nacionales y en otros casos en los europeos. Si se permite esta actuación, cada vez que aparezca una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se debe proceder a reinterpretar todo de nuevo. Parece que se trata de obtener una salida para unas normas que ya han sido declaradas nulas. Esto se desprende de las actuaciones que dio origen la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. Ante el fallo de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60.

Dicha norma es declarada nula de nuevo. Concretamente, se ha establecido la suspensión solicitada por las partes en lo referente al recurso planteado ante el establecimiento de nuevo del tipo del 32,5%. Ante la citada situación se dicta el DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, DE 31 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA LA NORMA FORAL 3/1996, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 30 DE DICIEMBRE DE

2005. Dicha norma que es la recurrida, establece un tipo medio de gravamen del 32,6%.

Es más si planteamos la cuestión con cada procedimiento se ha procedido a recurrir las segundas normas dictadas en ejecución de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. En el caso de salir favorable la presente cuestión a los Territorios Vascos, es de entender que se procederá a plantear una nueva cuestión con el nuevo tipo impositivo de 32,6%.

Otro motivo para la inadmisión de la presente cuestión prejudicial, es que el recurso nace como consecuencia de dictar una norma derivada de la ejecución de lo dispuesto en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. La citada norma es la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60. Por lo tanto, proviene de un procedimiento en el cual el Tribunal que ha planteado la cuestión prejudicial ya ha realizado una interpretación. Sobre dicha interpretación nunca manifestó dudas.

TERCERA.- La Sentencia que dio origen al presente procedimiento fue la del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Como consecuencia del Fallo de dicha Sentencia se dictó una nueva norma tributaria que seguía manteniendo los mismos beneficios declarados nulos por la Sentencia. La Sentencia declaró nulos los siguientes preceptos:

“a) artículo 5 de las Normas Forales (NN.FF. en adelante), sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades. Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS [RCL 1978, 2837], en adelante), pero no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de «Ayuda de Estado». Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

b) artículo 11 NN.FF. corrección de valor: amortización. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como «la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo», despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máxi-

mo de amortización y el mínimo (que se determina en función del periodo máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NN.FF., las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

c) artículo 12 NN.FF., correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales. La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una «Ayuda de Estado». Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

d) artículo 13 NN.FF., provisión para riesgos y gastos. La queja queda limitada a la provisión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación.

e) artículo 14 NN.FF., gastos no deducibles. El concepto de «Ayuda de Estado», en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al ré-

gimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2.a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a «las sociedades de promoción de empresas».

f) artículo 15 NN.FF., reglas de valoración. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del artículo 15, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NN.FF. no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NNFF. incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado «Ayuda de Estado».

g) artículo 19 NN.FF., doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo (LCEur 1986, 8).

h) artículo 24 NN.FF., compensación de bases imponibles negativas. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

i) artículo 26 NN.FF., reducción de la base imponible. Empresas de nueva creación. Con independencia de que ha sido derogado, la procedencia de su anulación fue adecuadamente apreciada por el Tribunal de instancia y confirmada en anterior ocasión por esta Sala.

j) artículo 29 NN.FF., tipo de gravamen. La de-

terminación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado».

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el artículo 49, analizada más adelante.

k) artículo 34 NN.FF., deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. La aproximación de la norma de régimen común a las NN.FF. en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

l) artículo 37 NN.FF., deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto, dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las «Ayudas de Estado».

m) artículo 39 y 40 NN.FF., reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable. Las NN.FF., en el capítulo que lleva el epígrafe «Deducciones para incentivar la financiación de las empresas», integrado por los artículos 39 y 40 contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

n) artículo 41 NN.FF., deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

ñ) artículo 42 NN.FF., deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

o) artículo 43 NN.FF., deducción por actividades de exportación. Las previsiones de las NN.FF. y del régimen común no son plenamente coincidentes,

pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico.

p) artículo 44 NN.FF., deducción por gastos de formación profesional. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

q) artículo 45 NN.FF., deducción por creación de empleo. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, «la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición». Es de tener en cuenta que la «libertad de amortización», pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

r) artículos 49, 50 y 52 NN.FF., pequeñas y me-

dianas empresas. Concepto. Amortización. La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NN.FF. se traducía, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblan el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NN.FF. resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el artículo 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

s) artículos 53 y 54 NN FF, centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición. La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducía en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducían en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las «Ayudas de Estado».

t) artículo 59 NN.FF., sociedades y fondos de

capital-riesgo. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NN.FF. sobre el disfrute de una exención por las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión del precepto impugnado.

u) artículo 60 NN.FF., sociedades de promoción de empresas. Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las «Ayudas de Estado».

v) artículo 117 NN.FF., sociedades de tenencia de valores extranjeros. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NN.FF. constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

x) Pagos fraccionados. Las NN.FF. no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como «Ayuda de Estado».

Los beneficios fiscales que siguen manteniendo las nuevas normas, a pesar de haber sido anulados los mismos por la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, son:

- En primer lugar, es necesario hacer referencia a la nueva redacción que se ha dado al artículo 11 por parte de la norma recurrida. En la redacción original, el texto del artículo 11 es igual al de las demás normas de los Territorios Forales sobre la materia. Esta redacción fue declarada nula por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Esto ha ocasionado que la norma recurrida, en su apartado 1 del Impuesto de Sociedades, establezcan una nueva redacción. Los cambios que se han propuesto son los referentes al desarrollo reglamentario de determinadas reglas especiales para el cálculo de las amortizaciones, desarrollo reglamentario de coeficientes y métodos de amortización y la deducción con el límite anual máximo de la quinta parte de su importe las dotaciones que se realicen para amortización de fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y restantes elementos inmovilizado material. Esta parte considera que a través de esta nueva redacción se trata de evitar cumplir con la STS. Se está dejando todos los elementos del artículo 11 a desarrollo reglamentario. Se trata de mantener el mismo sistema de amortizaciones que el declarado nulo por la STS. Se oculta el mismo y se deja a un desarrollo reglamentario posterior. Esta parte considera que se debe establecer estos datos relativos al sistema de amortización y a sus reglas especiales en la Ley y no en un Reglamento. Por lo tanto, se considera que ambos apartados 1 de los dos Decretos son nulos de pleno derecho, ya que continúan en la misma situación que la existente anteriormente a la STS.

- Un tercer punto el referente a la nueva redacción dada al apartado 11 del artículo 15 de la norma de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402), En la norma recurrida, NORMA FORAL 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias para el 2005, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347,

402), del Impuesto de Sociedades, se ha añadido un nuevo párrafo, el cual establece: "Cuando se trate de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles podrá establecerse reglamentariamente la aplicación de un coeficiente de endeudamiento ajeno sobre la cantidad resultante de la operación anterior.». Nuevamente, se trata de dejar la adecuación a la STS al desarrollo reglamentario posterior.

- Se procede a modificar el apartado 1º del artículo 22 de la Norma Foral 3/96, del Impuesto de Sociedades. En la actualidad, lo que en un principio era una prohibición, queda redactado de la siguiente forma: «1. Podrán no integrarse en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria regulada en el apartado 11 del artículo 15 de esta Norma Foral, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas. Asimismo, podrá no integrarse el 60 por 100 de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación. Para la no integración será necesario que el importe obtenido en las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá materializada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice».

- Tipo de gravamen. La norma recurrida mantiene el tipo de gravamen al 32,5%, cuando a nivel

general se aplica el tipo de gravamen del 35%. A pesar de tener nueva redacción, se mantiene el tipo impositivo al 32,5%, tipo existente en el artículo 29 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades de Bizkaia. Dicho artículo fue declarado nulo por la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004. Por lo tanto, y como conclusión es necesario precisar el claro incumplimiento y la total omisión de la STS que ya declaró este tipo general de gravamen como nulo. Esta nueva redacción se encuentra recogida en el punto 4º de las disposiciones tributarias que afectan al impuesto de sociedades.

- Otro punto es la modificación de la redacción del la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, quedando redactada de la siguiente forma:

«d) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación, a efectos fiscales. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:

a') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a algunos de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 6 del artículo 29 de esta Norma Foral, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de dividendos. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.

En el supuesto previsto en la presente letra a'), cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren no integrado el 50 por 100 de las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión por aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción se aplicará al 50 por 100 del importe del dividendo o de la participación en beneficios y cuando hubieren no integrado el 60 por 100 de tales rentas, la deducción se aplicará al 40 por 100 del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

b') El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere la presente letra tenga carácter parcial.

En el supuesto previsto en la presente letra b') la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias de capital integradas en la parte especial de la base liquidable.»

En este caso, se procede a permitir la no aplicación de lo dispuesto en la letra d) del apartado 4 del artículo 33 en determinados supuestos. En este punto, se debe recordar, que este artículo 33 no fue declarado nulo por la STS.

- Un sexto punto se refiere al artículo 37 de la norma foral reguladora del Impuesto de Sociedades. Dicho artículo fue declarado nulo por la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004. Este ha sido modificado y redactado de nuevo por la norma recurrida. La nueva redacción dada establece:

«Artículo 37.- Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.

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 automóviles 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 1º, 2º y 3º 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:

1º 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.

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

3º 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.

4º 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 apli-

cadas 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.

Si 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».

Con respecto a este artículo, se le ha dado una nueva redacción en dos aspectos. En el punto 4ºB, se ha cambiado pasando a establecer con posterioridad unas tablas de amortización tal y como se establece en el artículo 11. Esto provoca que todo se deje a un posterior desarrollo reglamentario. Un último punto modificado es el nº 1 del presente artículo, en el cual el porcentaje pasa de un 15% a un 10%.

- Otro aspecto es la nueva redacción al Capítulo III del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

- Otro punto es la nueva redacción dada al artículo 39 de la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005. Se modifica por ser declarado nulo por el TS en la Sentencia mencionada. La nueva redacción establece:

«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:

1º 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 sobre 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 1º 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 afines 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».

El artículo ha pasado a tener 5 puntos, con la eliminación de determinados párrafos, los cuales expresaban ciertos porcentajes. A juicio de esta parte, se trata de nuevo de evitar que se controle los datos necesarios.

Una vez expuestas los anteriores argumentos, esta parte considera que los preceptos que se han dictado como consecuencia de la Sentencia de 9 de diciembre de 2.004, deben de seguir teniendo la consideración de ayudas de Estado. La Norma Foral impugnada, vulnera de forma clara los artículos 88.3 y 87 del Tratado de la Unión Europea. Esta infracción se produce por haber incumplido lo establecido en el artículo 88.3 y por no haber atendido a las obligaciones y prohibiciones impuestas

por la Comisión el 10 de mayo de 1993. (Esta Decisión dota de eficacia directa al artículo 87, antiguo artículo 92 del Tratado).

La Norma Foral 7/2005, y concretamente, la modificación del artículo 29, que mantiene en tipo de gravamen en un 32,5%, están estableciendo una serie de privilegios que lesionan también preceptos constitucionales. Vulnera el principio de solidaridad de igualdad y de unidad de mercado, lo que afecta a los artículos 2, 138 y 156 de la Constitución Española. Igualmente, el mantener el tipo medio de gravamen va en contra de la propia norma que contempla en Concierto Económico para el País Vasco. (Ley 12/1981).

En primer lugar nos centraremos en como el apartado 4º de la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, mantiene el mismo tipo de gravamen en la nueva redacción del artículo 29 de la norma foral 3/1996 del Impuesto de Sociedades en Bizkaia. A pesar de decretar la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004 la nulidad de la letra a del apartado 1 del artículo 29, que establecía como tipo medio de gravamen el 32,5, las administración demanda, vuelve a establecer el mismo tipo medio de gravamen. Por lo tanto, sigue constituyendo una ayuda a los efectos de la legislación comunitaria.

Para poder aplicar los artículo 87 y 88.3 del Tratado, hace falta que se consideren los beneficios forales como ayudas públicas prohibidas por dichos preceptos. El artículo mencionado entra dentro de esta categoría. Esto, a parte de considerarse así por las Decisión de la Comisión Europea mencionada anteriormente lo es por las siguientes razones.

- El artículo 87 se aplica dentro de las medidas tomadas por las Comunidades Autónomas. El artículo 87 engloba, a parte de los estados miembros,

cualquier ente público. El término Estado del artículo 87,1, incluye a cualquier ente público, con independencia de su ámbito de actuación. Se prohíbe las ayudas concedidas tanto por Estados como por entes regionales o locales. (TJCE de 11 de julio de 1984 y de 14 de octubre de 1987).

- Otro punto es la noción de ayuda. En este punto es necesario remitirse a la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. La misma considera que las normas forales, a pesar de ser ayudas fiscales entran dentro del ámbito del artículo 87 del Tratado. La noción de ayuda del TJCE es muy amplia y flexible, y en la misma se valoran sus efectos, dejando a un lado las cuestiones de ámbito formal. El TJCE, ha establecido que el artículo 92 (QUE CORRESPONDE A SU NUEVA NUMERACIÓN CON EL 87) tiene el fin de prevenir “los intercambios entre estados miembros queden afectados por ventajas consentidas por las autoridades públicas, que, de diversas formas, falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo ciertas empresas o producciones”. (STCE de 2 de julio de 1974. Asunto 173/73 Italia/Comisión). Lo decisivo de la ayuda es que suponga una ventaja económica para las empresas que las reciben, . El tener un tipo de gravamen más bajo que el general es una clara ayuda para obtener una serie de ventajas para las empresas en el ámbito del País Vasco.

Según el informe de la Comisión Europea de Política de la competencia, en su página 401 establece que las ayudas pueden ser de carácter legislativo, reglamentario y prácticas administrativas. Por lo tanto, no son solo subvenciones o adelantos. También entran los préstamos de mercado, beneficios fiscales, exoneración de cargas sociales o tomas de participación pública.

- La ayuda que supone el tipo de gravamen cumple el requisito de especificidad. La Comisión

establece la no prohibición de “las medidas generales tendentes al desarrollo del conjunto de la actividad económica” (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto, el artículo 92 del Tratado, prohíbe por el contrario “aquellas medidas específicas cuyos beneficiarios son identificables y obtienen una mejora competitiva” (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto se prohíben ayudas concedidas a un determinado sector de la economía y no a otros, las concedidas a empresas situadas en un territorio en relación con otros territorios y aquellas que aún siendo generales suponen en su aplicación una discriminación.

Las normas que se están recurriendo, en este caso, la nueva redacción del artículo 29 cumple con la característica de la discriminación. Las normas ahora recurridas, no tienen aplicación en todo el territorio nacional. Solo las empresas que operan en ese territorio se benefician de las mismas. Tiene un ámbito de aplicación limitado que viene definido en la Ley 27/90, de 26 de diciembre. Pueden beneficiarse las empresas que tributen en exclusiva en la Hacienda Foral Vasca y las que tributando a una y otra Hacienda tengan su domicilio en territorio foral. El ámbito de aplicación del tipo de gravamen es discriminatorio, según lo establecido como ayuda en el artículo 92 del Tratado.

- Lo decisivo para considerar una medida como ayuda es si la empresa que se beneficia obtiene gracias a la misma una ventaja. Los incentivos afectan a un impuesto especialmente gravoso. La modificación del tipo de gravamen supone una importante bonificación y ventaja para las empresas a las que se les aplica el mismo. Las medidas contempladas por los Decretos recurridos suponen una acción económica a favor de las empresas, las cuales sin recibir contrapartida, tiene una ventaja fiscal. El precio que le cuesta a la Hacienda Foral vasca se puede cuantifi-

car exactamente. Se produce una reducción de ingresos públicos para favorecer al sector privado.

- El tipo de gravamen, que se vuelve a establecer en estos Decretos, falsea la competencia entre empresas. Los competidores de tales empresas no disfrutan de las ayudas. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios, los cuales entran dentro del ámbito del artículo 92 del Tratado. El tipo de gravamen pertenece a un tipo de ayudas que ya han sido estudiadas por la Comisión Europea. El tipo de gravamen al 32,5% es una ayuda de ámbito regional destinado a un número indeterminado de personas. La Comisión ha establecido sobre estas ayudas las siguientes conclusiones:

1. Aunque no se pueda determinar el número de destinatarios, es suficientes para declararlas incompatibles la experiencia según la cual al menos alguna de las empresas que se acogerían a esas ayudas puede participar en el comercio intra-comunitario.

2. Las ayudas que se conceden para beneficiar la instalación en determinadas zonas, como la reducción del tipo de gravamen, favorecen la producción nacional a expensas de las importaciones de otros países comunitarios.

3. Las ayudas mencionadas influyen en las decisiones de las empresas a la hora de determinar su emplazamiento. Esta decisión ya no solo se ve tomada por temas de mercado. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios.

Por lo tanto, el tipo de gravamen del cual se solicita su nulidad, es más beneficioso, como ayuda que las contempladas en la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993, sobre las ayudas forales del País Vasco. Por ello, y como consecuencia de esto, los criterios deben ser los mismos. Estos cri-

terios de la Comisión Europea, deben ser los aplicados por esta Sala, ya que el mantener el mismo tipo de gravamen declarado nulo, afecta a los intercambios intra-comunitarios.

- Igualmente, y con respecto a la Norma Foral en general, está aplicándose sin que la Comisión Europea se haya pronunciado sobre su compatibilidad con el Tratado. Del punto anterior se desprende que los contenidos de los Decretos impugnados son ayudas a efectos del artículo 87 (92 en su numeración original) del Tratado. La norma comunitaria reclama que las ayudas sean revisadas por una institución europea. Por lo tanto, no procede su aplicación hasta que las mismas hayan sido revisadas por la Institución Europea competente. El artículo 88 del Tratado (Antiguo 93) establece:

“La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si se considerase que un Proyecto no es compatible con el Mercado Común con arreglo a lo establecido en el artículo 92, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el artículo anterior. El Estado miembro no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído Decisión definitiva”.

La obligación expresada en el anterior artículo, opera también en el caso de que el Estado o sus entidades territoriales omitan la obligación de comunicar los Proyectos de Ayudas. La Jurisprudencia del TJCE, ha admitido la interpretación expuesta por esta parte. Del mismo modo ha reconocido las consecuencias del incumplimiento del tal prohibición y la capacidad de los tribunales internos para decretar la nulidad de las disposiciones que la contradigan.

En este punto, es necesario hacer referencia a la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de

1991. (Autos C-354, recurso 1991-9, págs 5.505 y siguientes). Dicha Sentencia dispone:

Los órganos judiciales de cada Estado Miembro son competentes *“Para interpretar y aplicar el concepto de ayuda, al que se refiere el artículo 92, a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo previsto en el apartado 3 del artículo 93, debe o no someterse a dicho procedimiento”*.

Por lo tanto incumplir la prohibición del artículo 93.3, tiene la consecuencia de nulidad para las normas que han incumplido. Las Jurisdicciones nacionales competentes deben garantizar el derecho a los nacionales de los Estados Miembros, el poder alegar los incumplimientos, tanto en lo referente a la validez de los actos que ejecuten las medidas de ayuda como lo que afecta a la evolución de las ayudas concedidas en contra de esta disposición. La nulidad de las normas que van en contra de los artículos mencionados en de plano derecho y directa. En las conclusiones de la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991 puede leerse:

“En el supuesto de incumplimiento de la prohibición contenida en la última frase del apartado 3º del artículo 93, tanto si dicho incumplimiento consiste en conceder una nueva ayuda sin haberla notificado como si consiste en que una ayuda notificada se ejecuta con anterioridad a su aprobación por la Comisión, los órganos jurisdiccionales deberán, a instancia de cualquier parte interesada, dar efectivo cumplimiento a la referida prohibición, lo cual significa que deberán declarar la ilegalidad de cualesquiera medidas adoptadas con infracción de la última frase del apartado 3 del artículo 93 y acordar lo necesario para garantizar la efectividad de la prohibición contenida en dicha disposición”.

Como conclusión necesario concretar la nulidad

de la Norma Foral recurrida en cuanto a las disposiciones que afectan al Impuesto de Sociedades, ya que contiene ayudas. Estas ayudas se han aprobado y hechos efectivos sin haberse notificado previamente a la Comisión Europea. Como consecuencia, la Comisión no ha podido declarar sobre la legalidad de las mismas. Con la ausencia de tal comunicación, se está vulnerando lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado. El procedimiento de elaboración de una ayuda, tanto, el legislativo, como el administrativo, no se completa hasta que se alcance, con resultado positivo el control de la Comisión Europea. Dicho control es una condición de eficacia de las normas de las ayudas.

La Norma Foral que ha sido recurrida es un claro ejemplo de incompatibilidad tal y como la describe el artículo 87 del Tratado. La Jurisprudencia del TJCE admite que la competencia para comprobar si las ayudas son compatibles con el artículo 87 del Tratado, es de la Comisión Europea. Por lo tanto, parece que el artículo 87 no puede tener eficacia directa. Pero realmente no es así. Puede tener efecto directo si previamente ha sido concertado, mediante actos de carácter general (Artículo 94 del Tratado) o mediante decisiones de la Comisión en casos particulares (Artículo 88.2 del Tratado). Esto tiene fundamento en la Sentencia del TJCE Stienike & Weiling de 22 de marzo de 1977. La segunda excepción es de aplicación al presente recurso. La comisión Europea ha Juzgado los incentivos fiscales de los Territorios Vascos. En su Decisión de 10 de mayo de 1993, estableció la incompatibilidad de las mismas. Es cierto que las normas a las que se refiere la Decisión mencionada en el presente recurso, no son las mismas a las que ahora nos estamos refiriendo. Pero si son iguales a aquellas, ya que son incentivos fiscales que afectan a la inversión empresarial aplicables al Impuesto de Sociedades.

La Decisión estableció por otra parte una serie

de medidas encaminadas a tratar de evitar este tipo de prácticas en lo sucesivo. Se puede ver que no ha servido de mucho. La propia Decisión estableció la prohibición de conceder nuevas ayudas en la medida que no se hubiesen suprimido en su totalidad los problemas causados por las que se trataban en la propia Decisión. Por lo tanto, de lo expuesto, se debe proceder a declarar, por parte de esta Sala, la nulidad total de los Decretos por no haber cumplido los trámites comunitarios preceptivos o subsidiariamente de la nueva redacción del precepto 29, que vuelve a establecer como tipo medio de gravamen el 32,5%, tipo declarado nulo por la STS de 9 de diciembre de 2004.

CUARTA.- Un punto que es necesario tratar es la Sentencia dictada en el caso de las islas Azores. La Sentencia establece:

Sentencia

1 Mediante su recurso, la República Portuguesa solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«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».

3 La Comunicación de la Comisión, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa»), persigue el objetivo, expuesto en su punto 2, de proporcionar aclaraciones acerca de la calificación de ayuda, a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1, de las medidas fiscales.

4 El artículo 87 CE, apartado 3, prevé que pueden considerarse compatibles con el mercado común:

«a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

(...)

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

(...).

5 El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante, teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su

desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.

6 Conforme al punto 4.15 de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), en su versión modificada el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5) (en lo sucesivo, «Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional»), quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento).

7 Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones. Se precisa además que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

Normativa nacional

8 La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen polí-

tico-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

9 De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en material fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

10 Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (Diario da República I, serie A, nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera. Esta Ley enuncia los principios y los objetivos de la autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

11 En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular.

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la ne-

cesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley».

12 Tal como se expone en el punto 7 de la Decisión impugnada, la Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores

13 Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

14 Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos (15% en 1999) y el 30% para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

Decisión impugnada

15 Por carta de 5 de enero de 2000 las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión de las Comunidades Europeas un régimen por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores. Este régimen se consignó en el registro de ayudas no notifi-

cadadas, puesto que había sido comunicado tardíamente -en respuesta a la petición de información dirigida por los servicios de la Comisión el 7 de diciembre de 1999 a raíz de la publicación de ciertos artículos de prensa-, y había entrado en vigor antes de su autorización por dicha institución.

16 Tras examinar la información comunicada por las autoridades portuguesas, la Comisión decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con la parte del régimen relativa a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. En el marco de este procedimiento, el Gobierno regional de las islas Åland (Finlandia) presentó observaciones a la Comisión en apoyo de la posición de las autoridades portuguesas.

17 Al término del procedimiento, la Comisión adoptó la Decisión impugnada.

18 En el punto 23 de dicha Decisión, remitiéndose a la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión recuerda los criterios para la definición de una ayuda de Estado en la acepción del artículo 87 CE, apartado 1. La medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto. Dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por último, debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

19 En el punto 24 de la Decisión impugnada la Comisión concluye que todos estos criterios se cumplen en lo que atañe a las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de que aquí se trata.

En relación con los tres primeros criterios, señala que:

«[...] [en] la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión se aplican a empresas, proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto.

- la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que [...] "equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales". En la medida en que este principio es aplicable también en el caso de las ayudas atribuidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros [...], las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la Región autónoma de las Azores,

- el criterio de que la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros se vean afectados presupone que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación. De acuerdo con una jurisprudencia constante, esta condición de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple [cuando] las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros [...]. Teniendo en cuenta [el alcance] de su ámbito de aplicación sectorial y en la medida en [que] por lo menos una parte de las empresas en cuestión ejercerá una actividad que sea objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, éste es el caso de la reducciones del impuesto en cuestión».

20 En lo que atañe al criterio de selectividad, la Comisión cita el punto 17 de su Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscali-

dad directa. Se precisa en este punto que la práctica decisoria de la Comisión pone de manifiesto que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 CE]», que «califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». La Comisión estima que, para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecen, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas.

21 La Comisión basa esta conclusión en el razonamiento desarrollado en los puntos 26, 27, 31 y 33 de la Decisión impugnada, que se expone a continuación.

22 En primer lugar, puesto que el elemento de selectividad en el concepto de ayuda se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), sólo puede ser establecido en relación con una tributación que se considere normal. A juicio de la Comisión, «resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan,

que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. [...] La práctica constante de la Comisión [...] consiste [...] en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro».

23 En segundo lugar, la tesis de las autoridades portuguesas de que los beneficios con un alcance territorial limitado son medidas generales en la región en cuestión por el simple hecho de no haber sido establecidos por la autoridad central, sino por la autoridad regional, y de aplicarse en todo el territorio sujeto a la competencia de la región no es compatible con el concepto de ayuda, que engloba todas las intervenciones que aligeren las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una o de varias empresas, independientemente de su finalidad, de su justificación, de su objetivo y del estatuto de la autoridad pública que las instituye o cuyo presupuesto soporta la carga. «Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría cualquier efecto útil del artículo 87 [CE], que pretende incluir las medidas en cuestión exclusivamente en función de sus efectos sobre la competencia y sobre los intercambios comunitarios [...]».

24 La Comisión añade que «la presente Decisión no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional».

25 En tercer lugar, las reducciones de los tipos impositivos mencionadas no se justifican por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués. La Comisión estima, en particular, que, «en la medida en que éstas reducciones no resultan de la aplicación de principios como la proporcionalidad o la progresión fiscal, favoreciendo, por el contrario, a empresas localizadas en una región específica independientemente de su situación financiera, los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués».

26 Tras haber calificado, en el punto 34 de la Decisión impugnada, las medidas de que se trata de ayudas de Estado, la Comisión precisó, en el punto 35 de la misma Decisión, que estas ayudas, en la medida en que tengan por objeto superar las desventajas estructurales permanentes derivadas del carácter insular de la región de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales mediante una reducción de los gastos corrientes de las empresas, constituyen ayudas de funcionamiento. Añade que tales ayudas pueden ser autorizadas si se destinan a reducir los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a las desventajas enunciadas en el artículo 299 CE, apartado 2, respetando las condiciones establecidas en el punto 4.16.2 de las Directrices relativas a las ayudas estatales de finalidad regional, que les exigen estar justificadas por su contribución al desarrollo regional y por su naturaleza y ser proporcionales a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

27 A este respecto, la Comisión señala en el punto 38 de la Decisión impugnada que, en la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de que se trata son aplicables a «empresas que operan fuera del sector financiero», puede considerarlas compatibles con el mercado

común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

28 Sin embargo, la Comisión considera que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta aplicables a las empresas que operan en el sector financiero no se justifican por su contribución al desarrollo regional ni su nivel es proporcional a las deficiencias que pretenden atenuar. Por ello, la Comisión no puede considerar que estas reducciones sean ayudas compatibles con el mercado común en el sentido del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), puesto que siguen faltando elementos cuantitativos que permitan medir objetivamente la cuantía de los costes adicionales a los que se enfrentan las sociedades financieras de las Azores. Estas ayudas tampoco pueden considerarse incluidas en ninguna otra excepción de las previstas por el Tratado.

29 Debe precisarse que, en el punto 18 de la Decisión impugnada, la Comisión observó, en lo que atañe al estudio facilitado por las autoridades portuguesas, que no había empresas del sector financiero entre las incluidas en la muestra de base. Destacó que las autoridades portuguesas se habían limitado a justificar dicha ausencia por la falta de datos estadísticos correspondientes al sector, reconociendo con ello que para estas actividades no les sería posible demostrar con rigor que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión podrían, por su naturaleza y cuantía, resolver los problemas específicos de la región de las Azores.

30 Por otro lado, la Comisión añade, en el punto 42 de la Decisión impugnada, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, tampoco pueden declararse compatibles con el mercado común «las actividades del tipo “servicios intragrupo” (actividades cuyo fundamento económico es prestar servicios a las empresas pertenecientes a un mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería

o de distribución)». Estima, en efecto, que «tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional por lo que no pueden ser declaradas compatibles en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en virtud de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se indican a propósito del sector financiero».

31 Por consiguiente, en el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró compatible con el mercado común la parte del régimen que adapta 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, con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intima a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.

Pretensiones de las partes

32 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2003, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

33 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2005, se admitió la intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

34 La República Portuguesa solicita al Tribunal

de Justicia que:

- Declare la admisibilidad del recurso.

- Declare fundado el recurso y, en consecuencia, anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

- Con carácter subsidiario, y sin perjuicio de lo que antecede, declare fundado el recurso y anule parcialmente la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las reducciones del tipo impositivo aplicables a las empresas que operan en el sector financiero y a las que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», y en que, en su artículo 3, intima a la República Portuguesa a recuperar su importe.

- Condene a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas, incluidas aquellas en que haya incurrido la República Portuguesa.

35 La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso por infundado.

- Condene en costas a la República Portuguesa.

36 El Reino Unido, que interviene en apoyo de las pretensiones de Portugal, solicita al Tribunal de Justicia que declare fundado el recurso y, en consecuencia, que anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

Sobre el recurso

37 El Gobierno portugués invoca tres motivos en apoyo de su recurso. En primer lugar, la Decisión impugnada incurre, por doble motivo, en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En segundo lugar, carece de motivación suficiente, en contra de lo dispuesto en el artículo 253 CE. En tercer lugar, adolece de un error manifiesto de apreciación de los hechos que condicionan la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

Sobre el primer motivo, basado en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

Alegaciones de las partes

38 En su primer motivo, el Gobierno portugués alega que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta previstas en el Decreto nº 2/99/A en favor de las personas físicas o jurídicas con residencia en las Azores no son medidas selectivas, sino generales, y que, en cualquier caso, la diferenciación en materia de cargas que se deriva de estas reducciones queda justificada por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués.

39 En lo que atañe a la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, el Gobierno portugués alega, en primer lugar, que la Comisión tomó erróneamente como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Afirma que para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia nacional. En su opinión, cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate. Son medidas genera-

les, y no selectivas, las ventajas fiscales que, concedidas en estas circunstancias, se apliquen a todas las empresas sujetas al impuesto en dicha región.

40 El Gobierno portugués destaca que las reducciones de los tipos impositivos en cuestión se derivan directamente de los principios rectores del sistema fiscal portugués y, en concreto, de los principios de redistribución y de solidaridad nacional, así como del grado de autonomía de la región de que se trata. Son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional y se justifican por los factores mencionados en el artículo 299 CE, apartado 2: insularidad, clima adverso y dependencia económica de las Azores de un reducido número de productos.

41 Añade que, en cualquier caso, la Decisión impugnada no tiene en cuenta que las reducciones fiscales de que se trata se encuentran justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal portugués. A este respecto, afirma que estas medidas contribuyen a la consecución de los objetivos estructurales del sistema fiscal portugués, que se concretan en el reparto de la carga fiscal, efectuado en función de la capacidad contributiva y con un objetivo de redistribución. Asimismo, recuerda que existen diferencias objetivas entre los contribuyentes que residen en el territorio continental portugués y los que residen en las Azores. Estos dos factores traen causa directa de los textos constitucionales y legales en los que se establecen los principios fundadores del sistema fiscal portugués y la autonomía de las regiones ultraperiféricas.

42 A juicio de la Comisión, del sistema del Tratado se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Esta-

do. Aun cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado. En el presente caso, las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. La circunstancia de que las reducciones fiscales en cuestión no hayan sido adoptadas por el Estado central, sino por otra entidad, carece de pertinencia, dado que a la hora de calificar una medida sólo pueden tenerse en cuenta sus efectos, y no su forma.

43 La Comisión estima, por otro lado, que el grado de autonomía de la Región Autónoma de las Azores es en realidad limitado. El Estado central portugués sigue desempeñando un papel fundamental en la definición del marco económico en el que operan las empresas. Por ejemplo, las empresas que operan en las Azores pueden disfrutar de infraestructuras financiadas por el Estado central o de un sistema de seguridad social cuyo equilibrio financiero queda asegurado por aquél. Además, la merma de los ingresos fiscales que se deriva, para la región de que se trata, de las reducciones de los tipos impositivos controvertidos se ve indirectamente compensada, en el plano presupuestario, por transferencias efectuadas por el Estado central en ejecución del principio de solidaridad financiera.

44 En cuanto a la justificación de las ventajas fiscales controvertidas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués, la Comisión estima

que sólo podría admitirse si estas ventajas resultaran de diferencias objetivas entre los contribuyentes. Ahora bien, considera que no sucede así con las reducciones de que se trata, ya que se aplican a todas las empresas establecidas en las Azores, con independencia de cuál sea su situación financiera, y se explican por las características económicas de la región, que constituyen elementos extrínsecos al sistema fiscal. La Comisión precisa que el concepto de naturaleza o estructura del sistema remite a la lógica interna del sistema de imposiciones obligatorias y a las diferenciaciones técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el mencionado sistema, así como lograr el mejor funcionamiento de éste en todas las hipótesis incluidas en su ámbito.

45 El Gobierno del Reino Unido, que interviene en apoyo de la República Portuguesa, ha centrado sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad. Tras desechar la alegación de la Comisión de que las medidas que no se aplican a la totalidad del territorio de un Estado miembro cumplen el criterio de especificidad establecido en el artículo 87 CE, apartado 1, alega que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumplan este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

46 El Gobierno del Reino Unido afirma que cuando, como en el presente caso, el legislador de una Región Autónoma fija, para su aplicación uniforme en toda la región, tipos impositivos inferiores a los aplicados en el resto del Estado miembro, en virtud de una decisión del legislador nacional, la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. En función de los

casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

47 Por consiguiente, el Gobierno del Reino Unido estima que, antes de llegar a la conclusión de que los tipos impositivos regionales inferiores al tipo impositivo nacional son ayudas de Estado, la Comisión debería haber tenido en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestatal que los fijó a la luz de varios factores, preguntándose por ejemplo si la competencia en materia fiscal se inscribe en el marco de un sistema constitucional que concede a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región o responsable ante ésta y si las consecuencias financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central.

48 Según el Gobierno del Reino Unido, el examen de la naturaleza de un sistema fiscal regional a los efectos de la apreciación de una ayuda de Estado suscita problemas de autonomía regional de mayor calado, fundamentales desde el punto de vista constitucional. Por ejemplo, podría cuestionarse el sistema constitucional de descentralización «asimétrica» del Reino Unido, habida cuenta de la situación de Escocia e Irlanda del Norte.

49 El Reino de España, que interviene también en apoyo de la República Portuguesa, señala que la descentralización, cuando existe, forma parte del

marco constitucional de los Estados miembros. Sumarse a las alegaciones de la Comisión supondría ignorar la estructura constitucional, en particular habida cuenta de que la política en materia de fiscalidad directa sigue siendo de la exclusiva competencia de los Estados miembros.

50 En su escrito de contestación a la intervención del Reino Unido, la Comisión refuta que la tesis sostenida en la Decisión impugnada pueda suponer una traba al ejercicio por Escocia e Irlanda del Norte de las competencias que se les reconocen en materia fiscal.

51 La Comisión añade que tratar del mismo modo, por un lado, las reducciones impositivas aplicables en una región determinada y aprobadas a nivel central y, por otro, las reducciones análogas aprobadas por una autoridad regional es coherente con el principio de que para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a los productores, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda (sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartados 27 y 28, y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartado 21). Los criterios propuestos por el Reino Unido, conforme a los cuales la selectividad de una medida debe analizarse «en función de los casos» bien en el marco de la región, bien en el del Estado miembro en su conjunto, son inconciliables con este principio y conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado.

Apreciación del Tribunal de Justicia.

52 El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas «[que favorezcan] a determinadas empresas

o producciones», es decir, las ayudas selectivas (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C 66/02, Rec. p. I 10901, apartado 94). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, antes citada, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C 148/04, Rec. p. I 11137, apartado 51).

53 Por lo tanto, es necesario preguntarse primero si las medidas de reducción de los tipos impositivos de que se trata tienen carácter selectivo y, de ser así, examinar si, como sostiene el Gobierno portugués, están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués.

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 me-

didada 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 Lander y en Berlín Oeste la privaba de su carácter 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 Lander o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal 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 el 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 corres-

ponde 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 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.

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.

69 Dado que el Gobierno portugués refuta la apreciación de la Comisión acerca de la selectividad de las medidas de reducción fiscal de que se trata, ha de examinarse si estas medidas, que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

70 A este respecto, procede señalar que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley n° 13/98 y al Decreto n° 2/99/A.

71 Por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Gobierno portugués, en respuesta al argumento de la Comisión acerca de la falta

de autonomía de la Región Autónoma de las Azores, que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central, se ha limitado a señalar que la Comisión no ha aportado pruebas de la fundamentación de este argumento, sin demostrar que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de los tipos impositivos.

72 A este respecto, procede destacar que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley nº 13/98, y en el marco de la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional.

73 Con arreglo al artículo 32 de dicha Ley, la aplicación de este principio se traduce en el deber, que incumbe tanto a las autoridades centrales como a las regionales, de promover la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad disminuyendo la presión fiscal regional y en la obligación de garantizar un nivel adecuado de servicios públicos y de actividades privadas.

74 Tal como reconoce el Gobierno portugués, el Decreto nº 2/99/A, como corolario de esta estructura constitucional y legislativa, ha procedido a la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales.

75 Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata

puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.

76 De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional - por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad- son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.

77 En este contexto, procede llegar a la conclusión de que la decisión del Gobierno de la Región Autónoma de las Azores de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

78 Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores. Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas.

79 A resultas de lo anterior, la Comisión estaba legitimada para considerar, en la Decisión impugnada,

nada, que las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general.

80 Con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 52 de la presente sentencia, debe analizarse, por lo tanto, si las medidas fiscales en cuestión pueden quedar justificadas por la naturaleza o estructura del sistema fiscal portugués, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado.

81 Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.

82 No puede considerarse que las medidas del tipo de las aquí controvertidas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución. Si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el

marco de esta política se considere justificada por este simple motivo.

83 Por consiguiente, el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general. Se ha limitado a formular una afirmación general en este sentido, sin precisarla mediante prueba alguna. Por lo tanto, no ha demostrado que las medidas de que se trata estén justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

84 En consecuencia, la Comisión consideró fundadamente en la Decisión impugnada que la diferenciación en materia tributaria resultante de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata no estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

85 De todas las consideraciones precedentes resulta que el primer motivo del recurso debe ser desestimado.

Sobre el segundo motivo, basado en la insuficiente motivación del menoscabo de los intercambios intracomunitarios y de las restricciones significativas de la competencia.

Alegaciones de las partes

86 Con su segundo motivo, el Gobierno portugués sostiene, esencialmente, que la motivación de la Decisión impugnada no responde a las exigencias del artículo 253 CE, por cuanto en ésta no se precisa ni justifica la incidencia en los intercambios entre Estados miembros de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata, ni el efecto significativo de la distorsión de la competencia que provocan tales medidas.

87 La Comisión refuta esta alegación basándose fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual, cuando se trata de regímenes de ayuda de carácter general, basta con indicar que, para al menos algunos de los beneficiarios, la medida afecta a los intercambios, sin que incumba a la Comisión ahondar a este respecto en sus decisiones (sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C 310/99, Rec. p. I 2289). En el presente caso, las reducciones de los tipos impositivos se aplican a todos los operadores económicos sujetos al impuesto en la región de las Azores. Puesto que al menos una parte de las empresas de que se trata ejercen actividades que son objeto de intercambio entre los Estados miembros y quedan sujetas a competencia comunitaria, la Decisión cuenta con la suficiente motivación.

Apreciación del Tribunal de Justicia

88 Conforme a reiterada jurisprudencia, la motivación que se exige en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez comunitario pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C 56/93, Rec. p. I 723, apartado 86; de 15 de mayo de 1997, Siemens/Comisión, C 278/95 P, Rec. p. I 2507, apartado 17, y de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C 501/00, Rec. p. I 6717, apartado 73).

89 Aplicado a la calificación de una medida de ayuda, este principio exige que se indiquen las razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. A este respecto, incluso en los casos en que de las circunstancias en las que se haya concedido la ayuda se desprenda que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su decisión (sentencias de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 15; de 24 de octubre de 1996, Alemania y otros/Comisión, C 329/93, C 62/95 y C 63/95, Rec. p. I 5151, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, antes citada, apartado 98).

90 En el presente caso, basta con señalar sobre este particular que la Decisión impugnada indica claramente y aplica al supuesto concreto los criterios que debe cumplir una medida para constituir una ayuda de Estado.

91 En cuanto a la apreciación efectuada por la Comisión acerca de los efectos sobre los intercambios intracomunitarios, debe destacarse que, tal como se recuerda en el apartado 19 de la presente sentencia, la Decisión impugnada, en su punto 24, deduce lógicamente de las características del sistema de que se trata, así como del alcance general de las reducciones del tipo impositivo resultantes de dicho sistema, que dichas reducciones se aplican a todos los sectores económicos de las Azores, que al menos una parte de las empresas en cuestión ejercen actividades económicas que son objeto de tales intercambios y que, por lo tanto, éstos pueden verse afectados.

92 Por consiguiente, el segundo motivo formulado por el Gobierno portugués, basado en la insufi-

ciencia de la motivación, debe ser desestimado.

Sobre el tercer motivo, basado en un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

Alegaciones de las partes

93 En su tercer motivo, el Gobierno portugués imputa a la Comisión haber cometido un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), al excluir de la excepción prevista en dicha disposición las reducciones de los tipos impositivos controvertidas, por cuanto se aplican a empresas que ejercen actividades financieras o actividades del tipo «servicios intragrupo», y al considerarlas, en el artículo 2 de la Decisión impugnada, incompatibles con el mercado común.

94 El Gobierno portugués afirma, por un lado, que las actividades del tipo «servicios intragrupo» no existen en el ordenamiento jurídico portugués y, por otro lado, que las empresas que operan en el sector financiero pueden soportar los mismos costes adicionales, derivados del carácter ultraperiférico e insular de la región de las Azores, que los identificados para otros sectores de la economía en el estudio del Centre for European Policy Studies presentado el 3 de noviembre de 1999 en el marco de un procedimiento en materia de ayudas de Estado relativo a la Región Autónoma de Madeira. Este estudio tenía por objeto determinar las implicaciones del artículo 299 CE, apartado 2, en lo que atañe a las Regiones Autónomas de Madeira y las Azores.

95 La Comisión niega haber cometido un error manifiesto de apreciación y recuerda, en primer lugar, que disfruta, por lo que respecta al análisis de la compatibilidad de las ayudas, de una amplia facultad de apreciación cuyo ejercicio implica evaluaciones de carácter económico y social.

96 En segundo lugar, la Comisión alega que el estudio del Centre for European Policy Studies en el que se basa el Gobierno portugués carece de pertinencia para apreciar la compatibilidad de las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que operan en el sector financiero. En este estudio se enumeran los costes ligados a la situación ultraperiférica de la región de que se trata, sin cuantificar el impacto de los costes adicionales en los diferentes sectores económicos. Si bien puede admitirse razonablemente que todas las empresas localizadas en la región de las Azores se enfrentan a las mismas desventajas estructurales y permanentes, derivadas de la insularidad del archipiélago de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales, no se deriva de esta circunstancia que el impacto de tales desventajas sobre los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica sea idéntico en todos los sectores.

97 A juicio de la Comisión, habida cuenta de la extrema movilidad de los servicios ofrecidos, el sector financiero se encuentra en una situación diferente de la de los demás sectores económicos de las Azores. Por este motivo, la Comisión, desde el inicio del procedimiento, instó repetidamente a las autoridades portuguesas a aportar datos que demostraran que las ventajas concedidas al sector financiero estaban justificadas. La Comisión señala que, a falta de estos datos concretos, no le fue posible considerar, sobre la base de la documentación presentada por las autoridades portuguesas, que las reducciones fiscales aplicables a las empresas activas en este sector fueran ayudas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

98 La Comisión recuerda asimismo que si un Estado miembro no le facilita la información solicitada o lo hace sólo de manera parcial, la legalidad de

su decisión debe examinarse en función de la información de que disponía en el momento en que la adoptó (sentencia de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C 382/99, Rec. p. I 5163, apartado 49). Este principio debería aplicarse aún con mayor rigor en el presente caso, habida cuenta de que las autoridades portuguesas fueron objeto de repetidas solicitudes y de que la carga de la prueba de que las ventajas concedidas estaban justificadas incumbe al Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el punto 4.16.2 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional.

Apreciación del Tribunal de Justicia

99 Con carácter preliminar, procede recordar que, para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder (véanse, en particular, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, antes citada, apartados 45 y 46; de 12 de diciembre de 2002, Francia/Comisión, C 456/00, Rec. p. I 11949, apartado 41, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, antes citada, apartado 135).

100 Las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a las excepciones del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas de funciona-

miento en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones.

101 Este punto precisa que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

102 Debe señalarse que, cuando alega que las medidas de que se trata reúnen los criterios previstos en las mencionadas Directrices en lo que atañe no sólo a los sectores de actividad económica que no se refieren a los servicios financieros, como admite la Comisión en la Decisión impugnada, sino también al sector relativo a dichos servicios, el Gobierno portugués no refuta los términos de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional. Dicho Gobierno se opone únicamente al modo en que la Comisión las aplicó al sector financiero de la región de las Azores. Estima que ha demostrado que las empresas que ejercen actividades financieras deben hacer frente a los mismos costes adicionales derivados de las particularidades geográficas de la región de que se trata que cualquier otra empresa allí establecida.

103 Tal como se ha recordado en el apartado 101 de la presente sentencia, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional imponen al Estado miembro que haya concedido las ayudas la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es pro-

porcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero.

104 Si bien es cierto que la Decisión impugnada no precisa el motivo por el que la Comisión estimó necesario disponer de pruebas cuantificadas sobre el sector financiero, no puede deducirse de esta circunstancia que se haya excedido en el ejercicio de su facultad de apreciación.

105 Por consiguiente, al declarar incompatible con el mercado común la parte del régimen de ayudas contemplada en el artículo 1 de la Decisión impugnada, en la medida en que se aplica a las empresas que ejercen actividades financieras, la Comisión no incurrió en un error manifiesto de apreciación.

106 Por otro lado, procede señalar, en lo que atañe a las empresas que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», que la Comisión señaló en el punto 42 de la Decisión impugnada, en respuesta al argumento de las autoridades portuguesas de que tales actividades no existen actualmente en el ordenamiento jurídico portugués, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, en el caso de que tales actividades puedan ser ejercidas en la práctica en el ámbito de servicios prestados principalmente a las empresas de un grupo, las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que desarrollen estas actividades deben, como sucede con las empresas del sector financiero, quedar excluidas de iure de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a). La Comisión considera que, dado que sus efectos sobre la decisión de localización de las empresas de un grupo y sus efectos externos sobre la economía local son escasos, tales actividades no participan lo

suficiente en el desarrollo regional para que las medidas de que se trata, por cuanto se aplican a tales actividades, puedan ser declaradas compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), o de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se han indicado a propósito del sector financiero e independientemente de la cuestión de si estas actividades existen o no en un momento dado en el ordenamiento jurídico portugués. Puesto que el Gobierno portugués no ha formulado ningún argumento en contra de estas afirmaciones, no se ha demostrado que se haya cometido un error manifiesto de apreciación en relación con estas empresas.

107 Por consiguiente, el tercer motivo del recurso, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 3, debe ser desestimado.

108 Dado que ninguno de los motivos invocados por la República Portuguesa puede ser acogido, procede desestimar el recurso.

Costas

109 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Portuguesa y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. En virtud del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

1) Desestimar el recurso.

2) *Condenar en costas a la República Portuguesa.*

3) *El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de España cargarán con sus propias costas.*

Firmas

Una vez expuesta la Sentencia sobre la que parece versar la dudas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, esta parte procederá a la exposición de los argumentos que obtiene de la interpretación de la misma y como no puede ser aplicada a los Territorios Forales Vascos y su sistema tributario. El punto 5º de la Sentencia establece:

5 El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante, teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.

Por lo tanto, lo que se desprende de esta Sentencia debe interpretarse siempre teniendo en cuenta la especialidad del territorio y la potestad del legislador comunitario. En un principio se aplica el tratado en su totalidad a las Islas Azores. Por lo tanto, tratar de aplicar el contenido de la Sentencia mencionada a las normas Fiscales de los Territorios Vascos, no debe de ser tenida en cuenta, ya que hay que expresar la diferenciación de los territorios. En cuanto escapar al control de Europa y poder dictar las disposiciones que se estimen oportunas por parte de los territorios forales, no se puede compartir tal cuestión. En primer lugar el tributo en cuestión tiene su

reflejo en un mismo impuesto a nivel estatal. Una cosa es tener un impuesto a nivel regional y que su tipo sea especial o bajo y otra que se trate de un tributo a nivel nacional y que la legislación de dichos territorios con tipos impositivos más bajos, provoque graves diferencias entre los territorios forales y las regiones limítrofes. Por otra parte, hemos de recordar que los organismos de producción de las normas no son realmente el Gobierno Vasco, sino las Diputaciones Forales, entes más pequeños que el territorio, pero al que se le reconoce la capacidad normativa.

La comisión establece la no prohibición de *“las medidas generales tendentes al desarrollo del conjunto de la actividad económica”* (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea). Por lo tanto, el artículo 92 del Tratado, prohíbe por el contrario *“aquellas medidas específicas cuyos beneficiarios son identificables y obtienen una mejora competitiva”* (XIV Informe sobre Política de Competencia de la Comisión Europea).

En este punto, es necesario hacer referencia a la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991. (Autos c-354, recurso 1991-9, págs 5.505 y siguientes). Dicha Sentencia dispone:

Los órganos judiciales de cada Estado Miembro son competentes *“Para interpretar y aplicar el concepto de ayuda, al que se refiere el artículo 92, a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo previsto en el apartado 3º del artículo 93, debe o no someterse a dicho procedimiento”*.

Por lo tanto incumplir la prohibición del artículo 93.3, tiene la consecuencia de nulidad para las normas que han incumplido. Las Jurisdicciones nacionales competentes deben garantizar el derecho a los nacionales de los Estados Miembros, el poder alegar los incumplimientos, tanto en lo referente a la

validez de los actos que ejecuten las medidas de ayuda como lo que afecta a la evolución de las ayudas concedidas en contra de esta disposición. La nulidad de las normas que van en contra de los artículos mencionados en de plano derecho y directa. En las conclusiones de la Sentencia del TJCE de fecha 21 de noviembre de 1991 puede leerse:

“En el supuesto de incumplimiento de la prohibición contenida en la última fase del apartado 3º del artículo 93, tanto si dicho incumplimiento consiste en conceder una nueva ayuda sin haberla notificado como si consiste en que una ayuda notificada se ejecuta con anterioridad a su aprobación por la Comisión, los órganos jurisdiccionales deberán, a instancia de cualquier parte interesada, dar efectivo cumplimiento a la referida prohibición, lo cual significa que deberán declarar la ilegalidad de cualesquiera medidas adoptadas con infracción de la última frase del apartado 3 del artículo 93 y acordar lo necesario para garantizar la efectividad de la prohibición contenida en dicha disposición”.

Como conclusión necesario concretar la nulidad de la Norma Foral recurrida en cuanto a las disposiciones que afectan al Impuesto de Sociedades, ya que contiene ayudas. Estas ayudas se han aprobado y hechos efectivas sin haberse notificado previamente a la Comisión Europea. Como consecuencia, la Comisión no ha podido declarar sobre la legalidad de las mismas. Con la ausencia de tal comunicación, se está vulnerando lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado. El procedimiento de elaboración de una ayuda, tanto, el legislativo, como el administrativo, no se completa hasta que se alcance, con resultado positivo el control de la Comisión Europea. Dicho control es una condición de eficacia de las normas de las ayudas.

QUINTA.- Como conclusiones es necesario hacer las siguientes:

1. La norma Foral que ha sido recurrida es un claro ejemplo de incompatibilidad tal y como la describe el artículo 87 del Tratado. La Jurisprudencia del TJCE admite que la competencia para comprobar si las ayudas son compatibles con el artículo 87 del Tratado, es de la Comisión Europea. Por lo tanto, parece que el artículo 87 no puede tener eficacia directa. Pero realmente no es así. Puede tener efecto directo si previamente ha sido concertado, mediante actos de carácter general (Artículo 94 del Tratado) o mediante decisiones de la Comisión en casos particulares (Artículo 88.2 del Tratado). Esto tiene fundamento en la Sentencia del TJCE Stienike & Weiling de 22 de marzo de 1977. La segunda excepción es de aplicación al presente recurso. La Comisión europea ha Juzgado los incentivos fiscales de los Territorios Vascos. En su Decisión de 10 de mayo de 1993, estableció la incompatibilidad de las mismas. Es cierto que las normas a las que se refiere la Decisión mencionada en el presente recurso, no son las mismas a las que ahora nos estamos refiriendo. Pero si son iguales a aquellas, ya que son incentivos fiscales que afectan a la inversión empresarial aplicables al Impuesto de Sociedades.

2. Según el informe de la Comisión Europea de Política de la competencia, en su página 401 establece que las ayudas pueden ser de carácter legislativo, reglamentario y prácticas administrativas. Por lo tanto, no son solo subvenciones o adelantos. También entran los préstamos de mercado, beneficios fiscales, exoneración de cargas sociales o tomas de participación pública. La Comisión ha establecido sobre estas ayudas las siguientes conclusiones:

- Aunque no se pueda determinar el número de destinatarios, es suficiente para declararlas incompatibles la experiencia según la cual al menos alguna de las empresas que se acogerían a esas ayudas puede participar en el comercio intra-comunitario.

- Las ayudas que se conceden para beneficiar la instalación en determinadas zonas, como la reducción del tipo de gravamen, favorecen la producción nacional a expensas de las importaciones de otros países comunitarios.

- Las ayudas mencionadas influyen en las decisiones de las empresas a la hora de determinar su emplazamiento. Esta decisión ya no solo se ve tomada por temas de mercado. Esto afecta a los intercambios intra-comunitarios.

3. Otro punto es la noción de ayuda. En este punto es necesario remitirse a la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. La misma considera que las normas forales, a pesar de ser ayudas fiscales entran dentro del ámbito del artículo 87 del Tratado. La noción de ayuda del TJCE es muy amplia y flexible, y en la misma se valoran sus efectos, dejando a un lado las cuestiones de ámbito formal. El TJCE, ha establecido que el artículo 92 (QUE CORRESPONDE A SU NUEVA NUMERACIÓN CON EL 87) tiene el fin de prevenir "los intercambios entre estados miembros queden afectados por ventajas consentidas por las autoridades públicas, que, de diversas formas, falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo ciertas empresas o producciones". (STCE de 2 de julio de 1974. Asunto 173/73 Italia/Comisión). Lo decisivo de la ayuda es que suponga una ventaja económica para las empresas que las reciben. El tener un tipo de gravamen más bajo que el general es una clara ayuda para obtener una serie de ventajas para las empresas en el ámbito del País Vasco.

4. En todo momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco realizó una interpretación exacta de los artículos y derecho comunitario aplicable, sin plantear una posible duda a la hora de la aplicación de los criterios comunitarios. Sin embargo, ahora, en un procedimiento que se impulsa como con-

secuencia de la nulidad de unos artículos, se procede a plantear dudas a la hora de interpretar y se plantea una cuestión prejudicial. Dicha cuestión debe procederse a rechazar, ya que no existen dudas en la interpretación, sino que se trata de revisar un caso, como consecuencia de una Sentencia dictada para otro territorio comunitario, que ya ha sido visto por los correspondientes órganos judiciales nacionales y en otros casos en los europeos. Si se permite esta actuación, cada vez que aparezca una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se debe proceder a reinterpretar todo de nuevo. Parece que se trata de obtener una salida para unas normas que ya han sido declaradas nulas. Esto se desprende de las actuaciones que dio origen la Sentencia de 9 de diciembre de 2004. Ante el fallo de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, se procedió a dictar las normas ahora recurridas. Concretamente la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005, en lo que respecta a las modificaciones adoptadas para la Ley del Impuesto de Sociedades. Son normas que tiene su origen en la nulidad de determinados preceptos decretada por la Sentencia del Tribunal Supremo. Concretamente se declara la nulidad de los preceptos: Artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26, apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60.

SUPLICA AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, que se tenga por presentado este escrito en nombre y representación de la UNIÓN GENERAL DE TRABAJADORES DE LA RIOJA, solicitando la admisión del mismo y sus manifestaciones, así como que se den por reproducidos los argumentos expuestos por la representación

procesal de la Comunidad Autónoma de La Rioja para la misma norma, reproducción que se solicita se de por hecha por motivos de economía procesal.

Igualmente se solicita que se proceda decretar la inadmisión de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con los recursos contra la NORMA FORAL 7/2005, DE 23 DE JUNIO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN 2005, PUBLICADA EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA EN FECHA 1 DE AGOSTO DE 2005.

Subsidiariamente, y en caso de declararse la admisión de la cuestión prejudicial planteada, se solicita que se proceda a interpretar conforme a lo expuesto en las presentes observaciones, considerando las normas enjuiciadas como ayudas fuera de cobertura legal, considerando las mismas como vacaciones fiscales ilegales, por incumplimiento de lo establecido en los artículos 87 y 88 del Tratado, siendo consideradas como ayudas de Estado y como consecuencia con obligación de ser notificadas a la Comisión, requisito que se ha incumplido.