

# E studios y Colaboraciones

## LA LUZ AL FINAL DEL TUNEL: A PROPÓSITO DE LAS CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL DEL TRIBUNAL DE LUCEMBURGO SRA.KOKOTT DE 8 DE MAYO DE 2008

IÑAKI ALONSO ARCE<sup>(\*)</sup>

El pasado 8 de mayo de 2008 se han conocido en audiencia pública celebrada en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo, las conclusiones emitidas por la Abogada General Sra. Juliane Kokott en relación con la cuestión prejudicial elevada ante el Tribunal comunitario por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la capacidad normativa de las instituciones forales en materia de Impuesto sobre Sociedades y su adecuación con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

La mencionada cuestión prejudicial, en realidad, siete cuestiones prejudiciales elevadas en otros tantos recursos judiciales por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, todas ellas de idéntico contenido, versa sobre el carácter de medidas regiona-

les de las normas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos vascos y, por tanto, sobre su encaje en el concepto comunitario de ayudas de Estado.

Como la propia Abogada General pone de relieve en sus conclusiones, ello proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

Hay que recordar, para situarnos, igualmente, cuál era el alcance de la duda planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al de Luxemburgo en estas cuestiones prejudiciales, que, por lo que hace al Territorio Histórico de Bizkaia, se

<sup>(\*)</sup> Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia

encontraba formulada de la manera siguiente:

«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 Vizcaya, 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.»

Y obviamente, esta pregunta que eleva la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas parte de una situación a la que había llegado la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y el propio régimen de Concierto Económico después de diversos problemas de interpretación del mismo.

Por tanto, para evaluar adecuadamente la importancia de las Conclusiones de la Abogada General en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 que tienen por objeto una petición de decisión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los recursos interpuestos por la Comunidad Autónoma de La Rioja, por la Comunidad Autónoma de Castilla y León y por la Unión General de Trabajadores de La Rioja contra diversas Normas Forales de las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 2005 que aprobaban ciertas normas en relación con el Impuesto sobre Sociedades, debemos en primer lugar contextualizar el pro-

blema planteado exponiendo los antecedentes que nos han traído hasta esta situación.

## I. INTRODUCCIÓN: EL MARCO DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

La evolución del Concierto Económico siempre ha estado marcada por los problemas de relación con otras instituciones del Estado, en algunos momentos, los representantes de la Administración central, y en otros, con los de otras Comunidades Autónomas o instancias diferentes de otras partes del Estado español, y también, muchas veces, por los problemas de comprensión de la realidad del Concierto Económico y de su alcance y verdadera naturaleza.

Desde 1981, por no remontarnos más allá en el devenir histórico, la transformación social y económica de los Territorios Históricos del País Vasco y de la propia Comunidad Autónoma, creación jurídica nacida del Estatuto de Gernika, ha sido posible, en gran medida, gracias a la autonomía y a la responsabilidad económica y financiera que ha tenido el País Vasco en virtud del Concierto Económico.

El establecimiento de las Haciendas Forales, su crecimiento, su implicación con los problemas del País y su decidida apuesta por un marco de cercanía con los contribuyentes, de prevención de los problemas (más que de represión de conductas ya realizadas) y de diseño de una normativa tributaria adaptada a la dimensión y a las peculiaridades de nuestro territorio son, sin duda, los principales activos que ha dejado el desenvolvimiento del Concierto Económico en los últimos casi treinta años.

Quizás el ejemplo más destacado de este buen hacer por parte de nuestras instituciones forales lo tenemos en la aprobación en el año 2005 en los tres Territorios Históricos de unas nuevas Normas Fo-

rales Generales Tributarias, que establecen el marco general de desenvolvimiento de nuestros sistemas tributarios, atendiendo a unos parámetros de simplificación, cercanía y adecuación a los tiempos en que vivimos, que pretenden vehicular la función de recaudación tributaria de nuestras Haciendas Forales con la máxima eficacia y con la clara intención de prevenir el fraude, de luchar contra él (cuando ya se ha producido) y de establecer un marco de confianza y de seguridad jurídica en el que los diferentes operadores puedan tomar sus decisiones económicas y vitales con la mayor tranquilidad.

Ahora bien, no debemos ocultar que también se han producido problemas en relación con el Concierto Económico, poniendo en tela de juicio ese clima de seguridad y confianza que se empeñan en construir las Haciendas Forales, ni que se han vivido momentos muy delicados, en los que, por motivaciones de una índole o de otra, la estabilidad y la aplicación del régimen concertado han estado en entredicho, ni tampoco que desde el año 2005 quizás estamos viviendo una situación en la que se han disparado todas las alarmas en defensa de nuestro autogobierno garantizado por el Concierto Económico.

## II. LOS PRIMEROS PROBLEMAS.

En los primeros años tras la aprobación del Concierto Económico, los problemas fundamentales se produjeron en relación con la Administración del Estado y se referían más a aspectos financieros del cálculo y determinación del Cupo que debía pagar el País Vasco como contribución a las cargas no asumidas, que a aspectos puramente tributarios o relacionados con el ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico atribuye a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Así, basta recordar que no pudo aprobarse la primera Ley quinquenal de Cupo hasta 1988, año en que vieron la luz dos Leyes, una que se refería a los Cupos correspondientes a los años 1982-1986 y otra, ya con vocación de futuro, en relación con los Cupos del quinquenio 1987-1991, con lo que podemos darnos cuenta de las dificultades que se produjeron en los momentos iniciales de vida del primer Concierto Económico aprobado tras la recuperación de la democracia.

En 1988, como es de sobra conocido, comienza la época en la que los Territorios Históricos desarrollan por vez primera su autonomía normativa en relación con determinados impuestos, ya que hasta ese momento la normativa foral no tenía demasiados elementos de diferenciación respecto a la vigente en territorio de régimen común, cosa lógica si se tiene en cuenta que nos encontramos con el período de tiempo de creación, establecimiento y consolidación de la infraestructura hacendista de los Territorios Históricos.

Las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988, 1993 y 1995 son los exponentes más evidentes de una política fiscal autónoma en materia de tributación empresarial, desarrollada durante una época económica muy difícil para el tejido industrial y empresarial del País Vasco, sumido en una profunda depresión y ante el que las Administraciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco comenzaron a desarrollar una política anticíclica en la que el componente tributario tuvo una importancia destacada.

Si la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco otorgaban a nuestras instituciones forales la posibilidad de desarrollar una política fiscal autónoma, respetando una serie de normas de armonización previstas en el

propio Concierto Económico, tales instituciones comenzaron a ejercer esas competencias, tratando con ello de favorecer el desarrollo del país y la superación de la crisis.

Estas Normas Forales introdujeron en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sobre todo, en el Impuesto sobre Sociedades importantes incentivos para la capitalización de las empresas, para la renovación de su inmovilizado y para el desarrollo de nuevas actividades, suponiendo un complemento de la normativa vigente en aquel momento en materia de Impuesto sobre Sociedades, que no era sino una transposición punto menos que mimética de la normativa estatal.

Estos incentivos, de mayor o menor calado, se inspiraron en experiencias de otros Estados europeos, y también en prácticas que se habían desarrollado o se fueron desarrollando paralelamente por parte de la Administración del Estado, si bien, su repercusión pública fue muy importante, por dos razones fundamentales: primera, porque las propias instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encargaron de hacer públicos sus proyectos normativos y los programas que se habían diseñado para fomentar económica y fiscalmente el desarrollo del País Vasco, poniendo quizás un excesivo énfasis en la difusión pública de los mismos; y segunda, porque determinados sectores políticos y económicos fuera del País Vasco se sintieron amenazados por la forma en la que se había producido el desarrollo de las competencias normativas de los Territorios Históricos al amparo del Concierto Económico.

En este segundo grupo podemos encontrar tres agentes que reaccionaron de manera, incluso virulenta, en algunos casos, contra el ejercicio de competencias normativas por parte de las instituciones forales del País Vasco, competencias que por otro

lado no eran sino el resultado de la aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico, con basamento en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco: la Administración del Estado; las Comunidades Autónomas limítrofes; y determinados estamentos económicos de las mencionadas Comunidades Autónomas (asociaciones de empresarios o sindicatos de trabajadores).

La Administración del Estado había estado muy tranquila mientras el desarrollo de las competencias normativas que el Concierto Económico reconocía a las instituciones forales se había desarrollado en un clima en el que la diferencia de regulación era mínima y en el que las instituciones forales se limitaban prácticamente a realizar una regulación muy similar a la que emanaba de las Cortes Generales y del Consejo de Ministros.

Cuando las instituciones forales tuvieron la infraestructura suficiente para comenzar a desarrollar una política fiscal propia y empezaron a ponerla en práctica, las diferencias comenzaron a aumentar y las disposiciones forales empezaban a ser en algunos aspectos bastante diferentes de las correspondientes del territorio de régimen común.

Entre 1988 y 1995 se puede decir que se comenzó a regular en el País Vasco aspectos importantes de los diferentes impuestos directos (básicamente aquéllos sobre los que se tenía competencia normativa autónoma en función de lo previsto en el entonces vigente Concierto Económico) y algún elemento singular de los indirectos (como el gravamen por cuota gradual de documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) de un modo diferente a como esos aspectos se encontraban regulados en la normativa estatal.

Se declaran exentas las transmisiones hereditarias siempre que el causahabiente fuera ascendiente, descendiente o cónyuge del causante, se reduce la ya mencionada cuota gradual de actos jurídicos documentados, se introducen deducciones e incentivos en el Impuesto sobre Sociedades que no existían en territorio de régimen común o que allí se encontraban regulados de manera diferente y se comienzan a perfilar diferencias en materia de tributación de las personas físicas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, como la correspondiente a la regulación autónoma de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, tratando de potenciar la utilización de este tipo de instrumento financiero creado por el Parlamento Vasco en ejercicio de las competencias sobre mutualidades complementarias de la Seguridad Social reconocidas en el Estatuto de Gernika.

Ante esta situación el Abogado del Estado comienza a recurrir esas disposiciones alegando diversas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico, hasta el punto de que casi todas las grandes decisiones de política fiscal autónoma de los territorios forales se vieron recurridas ante los tribunales por parte de la Administración del Estado, que pareció no comprender adecuadamente el alcance que el Concierto Económico otorgaba a las competencias normativas de los Territorios Históricos.

Se puede hacer un paralelismo entre la actuación de la Administración del Estado en aquella época en relación con las Normas Forales de los Territorios Históricos y su actitud en relación con el ejercicio por parte de todas las Comunidades Autónomas de sus competencias en materia de tributos propios en función de la habilitación contenida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El aparato del Estado, acostumbrado a la práctica de un Estado centralista, tardó en digerir, si es que se puede llegar a considerar que ya se ha superado esa fase, cosa que dudamos, la estructura territorial del Estado alumbrada al calor del diseño contenido en el Título VIII de la Constitución y la descentralización política que ello conlleva.

En este sentido, no está de más recordar que los diferentes intentos de establecer tributos sobre las tierras infrutilizadas, sobre depósitos en entidades financieras, sobre determinadas superficies comerciales o para la protección del medio ambiente que se han ido desarrollando por parte de determinadas Comunidades Autónomas de régimen común se han encontrado con la sistemática oposición de la Administración del Estado y los correspondientes recursos ante el Tribunal Constitucional.

Más todavía le costaba digerir el ejercicio de unas competencias asimétricas que otorgaba la Disposición Adicional Primera de la Constitución a los territorios forales que constituyen la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra y en las que el régimen de Concierto Económico y de Convenio Económico realizan un reconocimiento mucho mayor de competencias que el que se produce en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común.

La Administración del Estado, en la práctica, venía a utilizar la máxima de aceptar formalmente el régimen de Concierto Económico, y también la descentralización y corresponsabilidad fiscal resultante del régimen de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas para el caso de las de régimen común, pero siempre que ello no produjera diferencias importantes, y en cuanto las instituciones a las que se reconocía una autonomía normativa, la ejercitaban, se encontraban con el recurso ante los tribunales alegando vulneraciones

de las normas de armonización del Concierto Económico, o de los principios de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, basadas en una interpretación ultrarrestrictiva de su eficacia.

Además, en relación con el Concierto Económico, las Comunidades Autónomas de La Rioja, Castilla y León y Cantabria, pero fundamentalmente la primera de ellas, se mostraron muy activas en contra de las medidas fiscales de los territorios forales, sobre todo, en relación con la aprobadas en el Impuesto sobre Sociedades, haciendo bandera del denominado "efecto frontera", muy magnificado en el discurso de las citadas Comunidades Autónomas pero que no ha podido ser contrastado por la evidencia empírica más de diecisiete años después de que se aprobaran las primeras medidas en el Impuesto sobre Sociedades que fueron recurridas por esas Comunidades Autónomas.

Y en la misma estela nos encontramos con recursos interpuestos contra la normativa foral por parte de federaciones de empresarios y de sindicatos de trabajadores radicados en esas Comunidades Autónomas, que también se mostraban contrarios al ejercicio de la autonomía normativa por parte de los Territorios Históricos alegando los supuestos perjuicios, nunca probados en fase judicial y por supuesto no avalados por datos económicos objetivamente contrastables, como ya hemos expuesto, que para el nivel de actividad económica de esas regiones implicaba la competencia fiscal de las instituciones forales.

### III. LA PROLIFERACIÓN DE RECURSOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Una de las raíces de los problemas que ha padecido el régimen de Concierto Económico la en-

contramos precisamente en el rango formal de las Normas Forales de las Juntas Generales, vehículo a través del cual se manifiesta la capacidad de dictar "leyes" tributarias por parte de las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La articulación jurídica que resulta de lo dispuesto en las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y en la Ley del Parlamento Vasco de Relaciones entre los Órganos Comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de sus Territorios Históricos (más conocida como ley de Territorios Históricos o LTH) hacen que las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales, aun cuando regulen materias sobre las que existe reserva de Ley, no tienen ese rango jurídico formal, sino que se consideran disposiciones reglamentarias, de una clase especial, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero cuyo enjuiciamiento se residencia ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante el Tribunal Constitucional como el resto de disposiciones con fuerza de Ley.

Esta anomalía jurídica resultante de la peculiar articulación institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y que por tanto, no puede darse en ningún otro lugar, hace que las normas procesales que resultan de aplicación al enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos sean las mismas que se aplican por los tribunales de lo contencioso-administrativo para resolver las impugnaciones que se realicen de las normas reglamentarias, si bien, hay que tener presente que las Normas Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria no desarrollan ninguna Ley superior, sino que son el vehículo normativo a través del que se expresa la voluntad popular de los Territorios Históricos para establecer la legislación tributaria y se encuentran infraordenadas directamente a las nor-

mas integrantes del denominado bloque de constitucionalidad, que en la materia lo constituyen la Disposición Adicional Primera de la Constitución, los artículos 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y el Concier-to Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo (y anteriormente por medio de Ley 12/1981, de 13 de mayo).

Ahora bien, pese a ello, la legitimación activa para recurrir Normas Forales es mucho más amplia que la que existe para recurrir normas con rango formal de Ley, puesto que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es mucho más restrictiva en este punto, y por ello, son muchos los que han intentado, con mayor o menor éxito, y aquí ha tenido un papel relevante la doctrina establecida primero por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y luego por el Tribunal Supremo en materia de legitimación, la impugnación de Normas Forales tributarias.

En relación con esta cuestión, es evidente que en los últimos años, y precisamente como consecuencia de los problemas que el Concier-to Económico y el ejercicio de la capacidad normativa reconocida en el mismo a las Instituciones Forales del País Vasco han tenido a resultas de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, a la que posteriormente haremos una referencia más detallada, la necesidad del denominado "blindaje" de las Normas Forales se ha situado en el primer plano del debate público en relación con nuestro régimen de autogobierno.

Las Juntas Generales de Bizkaia, a iniciativa de la Diputación Foral del mismo Territorio, elevaron al Parlamento Vasco una iniciativa para que el mismo remitiera una Proposición de Ley Orgánica a las Cortes Generales para la modificación de las Leyes

Orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional con el objetivo de residenciar la competencia para conocer de las impugnaciones contra las Normas Forales vascas en el Tribunal Constitucional, en plano de igualdad con las Leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas, tratando de superar la anomalía a la que hemos hecho referencia.

Esa Proposición de Ley Orgánica, aprobada por el Pleno del Parlamento Vasco, fue remitida a las Cortes Generales en la anterior Legislatura, deca-yendo por disolución de las mismas antes de poder haber encarado su tramitación, pero ha sido nueva-mente suscitada por la Cámara Vasca en el inicio de la actual Legislatura, tras las elecciones genera-les del pasado 9 de marzo de 2008, con el firme propósito de conseguir su aprobación en las Cortes Generales, finalidad que aglutina a casi todas las fuerzas políticas vascas.

No obstante, estos movimientos que tratan de garantizar la estabilidad jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por ende, del propio sistema de Concier-to Económico, podrán tener un efecto para el futuro, y precisamente su ausencia en el pasado es uno de los elementos que nos ha hecho llegar a una situación como la que ha vivido el Concier-to Económico desde enero de 2005.

Hay que tener presente que las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco aprobaron en junio y julio de 1996 unas nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, en las que se producía el paso adelante definitivo en el ejercicio de la autonomía normativa en este impuesto, completando la trayectoria iniciada con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1988, 1993 y 1995, y en las que regulaban de una manera diferente a la de la Ley del Impuesto sobre Sociedades importantes aspectos del Impuesto, algu-

nos tan nucleares como el tipo de gravamen, las tablas de amortización o determinadas deducciones y regímenes especiales.

La reacción no se hizo esperar y se registraron en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco una avalancha de recursos contra las citadas Normas Forales, que pretendían la nulidad total de las mismas, o subsidiariamente, la anulación de todos los preceptos en los que las instituciones forales daban un tratamiento diferente a los contribuyentes sometidos a su normativa que el que resultaba de la aplicación de la legislación estatal, con lo que se pretendía, en la práctica, anular totalmente la capacidad de iniciativa normativa que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales en este Impuesto.

Todas las instituciones a las que hemos hecho referencia con anterioridad (Administración del Estado, Comunidades Autónomas limítrofes, federaciones de empresarios, cámaras de comercio y sindicatos de trabajadores de las citadas Comunidades Autónomas) interpusieron los mencionados recursos contencioso-administrativos, tratando con ello de anular el ejercicio de autonomía normativa que habían desarrollado las Juntas Generales conforme a sus competencias.

Hay que tener en cuenta que en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 coexistían incentivos fiscales tales como un tipo de gravamen levemente más reducido, algunas deducciones no existentes en territorio de régimen común o algún régimen especial propio como el de las sociedades de promoción de empresas, que habían existido antes en el territorio común y habían dejado de ser aplicables allí, o sistemas de amortización más simplificados que el del Estado, con medidas de amplio impacto mediático y fiscal como las reducciones de la base imponible para empre-

sas de nueva creación (mini-vacaciones fiscales, herederas de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades durante diez años para empresas de nueva creación prevista en las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993 – vacaciones fiscales), el crédito fiscal del 45% de las inversiones para grandes proyectos de inversión (inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas, incentivo que además no estaba expresamente regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sino en normas presupuestarias independientes) o el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros.

Todas estas medidas se habían establecido inspirándose en modelos existentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, o en disposiciones del mismo tipo que en un momento u otro se habían aplicado en el territorio común, con lo que realmente no estábamos ante innovaciones tributarias, si bien, es cierto, que en un determinado tiempo coincidieron múltiples incentivos fiscales en la normativa foral, de los que se hizo mucha publicidad, tanto por parte de las instituciones forales como de las entidades que recurrían sistemáticamente la normativa foral, y esto no ayudó nada a poder valorar en sus justos términos la efectividad y el alcance de las mencionadas medidas, muchas veces magnificado interesada o desinteresadamente.

El grado de judicialización de las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco alcanzó a partir de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 el máximo histórico, estableciendo unas presiones totalmente artificiales sobre el régimen de Concierto y generando un clima de inestabilidad jurídica en nada deseado ni por las instituciones forales ni por los operadores económicos.

Estábamos iniciando una era, que vino a durar

hasta la renovación del Concierto Económico de 2002 o un poco más tarde, en la que el Abogado del Estado recurría ante los tribunales sistemáticamente todas las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos en cuanto se diferenciaban lo más mínimo de la normativa estatal, alegando siempre pretendidas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico.

Quizás dentro de este apartado debamos rendir un homenaje a la prudencia con la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco encaró la resolución de todos estos contenciosos. Nos encontrábamos con recursos que se interponían a la menor diferencia entre la normativa foral y la estatal, y en consecuencia, era evidente que la aceptación de todos esos recursos hubiera supuesto la negación de las competencias resultantes del Concierto Económico. No hay que ir muy lejos para recordar que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia, desde un primer momento, dejó clarísimo que si la Constitución atribuía autonomía a un determinado poder regional, era para que la ejerciera, y por ende, para que se diferenciara de la normativa estatal, por lo que la diferencia per se no podía constituir incumplimiento jurídico o exceso en el ejercicio de las competencias, sino precisamente la consecuencia natural del ejercicio de esas competencias.

Con estas premisas, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trató de buscar un equilibrio entre ejercicio efectivo de la autonomía normativa, y consiguiente diferenciación de la normativa estatal, y respeto a las normas de armonización del Concierto Económico y a los demás límites que el ordenamiento jurídico establecía a esa autonomía normativa, sin que pudiera llegar a negarse la posibilidad de diferenciación, pues ello implicaría vulneración de las reglas competenciales estableci-

das en las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad.

#### IV. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL DE 1997: CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SAGGIO Y "PAZ FISCAL".

Paralelamente se produce un elemento esencial para la comprensión de la evolución reciente de la conflictividad en torno al Concierto Económico, cual es el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de 1993 de Medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, en la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se cuestionaba si algunas de las medidas contenidas en las citadas Normas Forales podían tener la conceptualización de "ayudas de Estado" y, en consecuencia, ser contrarias al Derecho comunitario.

El Abogado del Estado había recurrido ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1993, unas normas que recogían un incentivo de importante calado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como era la exención temporal durante diez años para empresas de nueva creación, las denominadas "vacaciones fiscales", y en el curso del recurso se planteó la posibilidad de que las citadas medidas pudieran constituir "ayudas de Estado", y ante semejante duda se procedió a remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el procedimiento del entonces artículo 177 del Tratado de Roma (actual artículo 234 del Tratado de la Unión Europea), para que el Tribunal de Luxemburgo se pronunciase sobre si existía esa incompatibilidad con el Tratado deriva-

da de estar ante ayudas de Estado o no.

Diversos fueron los argumentos que se utilizaron en el procedimiento principal y durante la cuestión prejudicial en Luxemburgo, pero lo esencial de este asunto, y el principal peligro que implicaba para el Concierto Económico, se manifestó en las conclusiones del Abogado General encargado del caso Sr. Antonio Saggio, que el 1 de julio de 1999 hizo públicas y en las que consideraba que las medidas fiscales cuestionadas constituían ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario.

Ahora bien, la principal raíz del problema radicaba en que el Sr. Saggio consideró que las medidas fiscales vascas eran ayudas de Estado en base a un criterio de selectividad regional, es decir, porque solo se aplicaban en una determinada región de un Estado miembro (sic).

En este punto, conviene hacer un inciso para aclarar que para que una disposición de un Estado miembro tenga la consideración de ayuda de Estado debe tener un carácter selectivo, es decir, no puede tener la consideración de medida general, ya que si se tratase de una medida de carácter general, queda excluida per se del concepto de ayuda de Estado y no plantea ningún problema de compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Las medidas fiscales, para ser selectivas, deben beneficiar a determinadas empresas y producciones, además de reunir otros requisitos como afectar a los intercambios intracomunitarios que vamos a obviar en este momento, por no afectar estos otros criterios a la cuestión central de nuestro análisis.

De esta manera, las medidas generales no son ayudas, y lo que es lo mismo, para tener la consideración de ayuda de Estado, una determinada medida de carácter fiscal (o de otra índole) debe ser se-

lectiva, en el sentido de beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones.

En este sentido, una medida puede ser específica porque afecta a los fabricantes de automóviles y solamente a este sector de la economía, o también puede serlo porque solamente resulta de aplicación a los operadores económicos radicados en el municipio de Bilbao, por poner otro ejemplo. En el primero de ellos tenemos un criterio de selectividad material y en el segundo otro de selectividad regional o geográfica.

El Abogado General Sr. Saggio consideró que, dado que en su opinión las normas forales vascas solamente se aplicaban en el País Vasco, lo que también vamos a ver que es incorrecto ya que los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico no tienen una base estrictamente territorial, sino que derivan de otros conceptos tales como el lugar de realización de las operaciones, y en consecuencia, las normas forales vascas se aplican en el conjunto del territorio del Estado español en la medida en que así resulte de los puntos de conexión del Concierto Económico, y no se aplicaban en el resto de España, cumplían el requisito de selectividad regional al beneficiar exclusivamente a determinadas regiones de un Estado miembro de la Unión Europea, y por lo tanto, constituían per se ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario.

En este sentido, quizás sea bueno recordar la argumentación del Abogado General en aquel procedimiento, ya que, en su opinión, *el tercero de los requisitos señalados [en relación con el concepto de ayuda: beneficio, imputable al Estado y selectivo], según el cual la ayuda deberá «favorecer a algunas empresas o producciones», requiere un análisis más profundo que incluye la naturaleza misma de las medidas de estímulo de la inversión adoptadas por*

las autoridades vascas. Se trata, en realidad, de dilucidar si dichas medidas constituyen, en efecto, una «ayuda de Estado», que atribuye una ventaja en términos de competencia respecto a otras empresas sujetas al sistema común, o bien una medida de carácter general que forma parte, en cuanto tal, de las decisiones político-económicas del Estado, incontrolables a nivel comunitario con arreglo a las normas recogidas en los artículos 87 y siguientes del Tratado CE y sujetas, en su caso, a otras disposiciones del Tratado menos rigurosas. A tal efecto, en una primera aproximación, pueden considerarse «medidas generales» las disposiciones de carácter legal y reglamentario que sean de aplicación general dentro de un determinado Estado miembro, mientras que las medidas, imputables al Estado, que favorezcan a algunos sectores económicos o a determinados operadores con respecto a otros deberán considerarse «ayudas» en el sentido del artículo 87.

Frente a interesadas interpretaciones que ya desde entonces y aún después se han encargado machaconamente de repetir que existía una clara jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión, el propio Abogado General Sr. Saggio decía que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida con los beneficiarios de la ayuda: ayudas destinadas a sectores específicos, a una empresa determinada, a empresas establecidas en una región determinada. Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto *Sloman Neptun*, incide, en cambio, en el carácter excepcional de la medida respecto a la estructura del sistema general al que se atiende.

En el caso que nos ocupa, se trata de beneficios fiscales concedidos exclusivamente a las empresas que responden a los requisitos indicados en las Normas Forales: básicamente, las empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco. Dichos beneficios son concedidos por tres Territorios Históricos con arreglo a la Ley del Concierto Económico de 1981, que reconoce su amplia autonomía en la fijación de los impuestos directos.

Y la clave de toda su argumentación, como hemos dicho, radicaba en que él consideró que las Normas adoptadas por las Juntas Forales deben ser calificadas como «ayudas» en el sentido del artículo 87 del Tratado, y no como medidas generales de política económica. Dichas medidas presentan, en efecto, la característica de la selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto al sistema general. Aquéllas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado.

Y frente a las alegaciones realizadas por las instituciones forales en aquella ocasión ante el Tribunal de Luxemburgo sobre la justificación de las competencias forales en el respeto a la estructura constitucional del Reino de España, el Abogado General estableció que no puede compartir dicha opinión. El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de apli-

*cación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia. Además, dicha solución tendría difícil justificación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha atribuido a la expresión «bajo cualquier forma» recogida en el artículo 87 el significado de que requiere que el intérprete compruebe no tanto quién asignó la ayuda o la naturaleza de sus competencias a la luz de las normas internas, sino más bien cuáles son los efectos de la ayuda.*

Independientemente de los errores conceptuales en torno al funcionamiento del régimen de Concierto Económico en los que incurre el Sr. Saggio en sus conclusiones, así como de las premisas inciertas de las que parte su análisis, básicamente en relación con el ámbito territorial de aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, puesto que, como hemos anticipado, resulta de aplicación en todo el territorio del Estado, lo mismo que la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades, y si apuramos el argumento, tan selectivas resultarían las normas forales como la ley estatal en la medida en que ninguna de ellas resulta aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Estado español, y no son estrictos criterios territoriales los que rigen la distribución de competencias entre las diferentes normativas, lo cierto es que estas conclusiones colocaban en una situación muy complicada a la propia institución del Concierto Económico.

Si la doctrina acuñada por el Abogado General era seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque se basase en unas premisas erró-

neas, nos hubiésemos encontrado a las puertas del abismo, ya que, si las normas forales eran selectivas por criterio de territorialidad, daría igual cuál fuera su contenido, siempre resultarían sujetas a la normativa comunitaria relativa a las ayudas de Estado – y teóricamente cabría la posibilidad de que fueran contrarias a esa normativa-, puesto que la esencia del problema estaría en su ámbito de aplicación y no en su regulación sustantiva.

Y además, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ese sentido constituiría jurisprudencia e interpretación auténtica del Tratado de la Unión Europea, contra la que no cabe recurso alguno, y que se impone como de obligatoria aplicación por todos los órganos jurisdiccionales y todos los poderes públicos de los Estados miembros de la Unión Europea.

El Concierto Económico en verano de 1999 se veía, por tanto, en una encrucijada, aunque fuera en base a una incorrecta interpretación del Concierto Económico y de su funcionamiento, pero estaba a un paso de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emitiera una sentencia que, si seguía las argumentaciones del Abogado General, hubiera dado el golpe de gracia a la autonomía normativa dentro de la Unión Europea.

Hay que tener presente que aquí estamos en un terreno en el que se deben confrontar las normas comunitarias establecidas en el Tratado de la Unión Europea y en sus disposiciones de desarrollo y el principio de autonomía institucional de los Estados miembros, así como el respeto a sus estructuras constitucionales. Por tanto, una interpretación de la normativa foral como constitutiva per se de ayudas de Estado contrarias al Tratado de la Unión Europea por un criterio de selectividad regional, que excluyese la posibilidad de considerar tales normas como medidas generales, supondría poner en cues-

ción la propia naturaleza del Concierto Económico (y del Convenio Económico) y, por ende, el reparto de competencias que había hecho la Constitución española de 1978, ocho años antes de la incorporación de España a las Comunidades Europeas.

Por tanto, la interpretación que debe hacerse del Derecho comunitario debe permitir que se produzca un respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros y a la manera en que organizan su poder tributario, máxime en el supuesto en que tal reparto de competencias era preexistente a la incorporación del Estado miembro a la Unión Europea y se basaba en su tradición histórico-política.

Pero también hay que reconocer que no se encuentra en todo el territorio de la Unión Europea ninguna situación parangonable con la que resulta de la aplicación del Concierto Económico en el País Vasco y del Convenio Económico en la Comunidad Foral de Navarra, por lo que puede resultar difícil de explicar y de comprender la naturaleza y el funcionamiento del sistema.

Si nos situamos dentro de este escenario, con innumerables recursos pendientes ante los tribunales internos, fundamentalmente ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra las normas forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco, y con la espada de Damocles de las conclusiones del Abogado General en la cuestión prejudicial en relación con las Normas Forales de incentivos fiscales de 1993, es de comprender que la situación fuera muy preocupante: el Concierto Económico se veía amenazado por un doble peligro, la inestabilidad jurídica y el exceso de conflictividad derivado de la maraña de recursos judiciales; y el ataque en la línea de flotación del sistema, en la propia autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico, que deriva-

ba de la interpretación de las Normas Forales que había realizado el Sr. Saggio.

Por ello, se comenzaron negociaciones entre la Administración del Estado y las de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco para tratar de buscar una solución negociada, de tal manera que las instituciones forales se comprometieran a derogar los incentivos más llamativos de los que se habían introducido en la normativa a cambio de que la Administración del Estado desistiera del recurso contra las Normas Forales de 1993, único medio para que la cuestión prejudicial no diera lugar a una sentencia contraria al sistema de Concierto Económico, y de que se retirasen todos los recursos pendientes en contra de la normativa foral.

Así se dio lugar a la mal llamada “paz fiscal”, que se instrumentaría en la reunión de la Comisión Mixta de Cupo celebrada en Vitoria-Gasteiz el día 18 de enero de 2000, en cuyo acta se documentaban los compromisos asumidos por cada una de las partes.

Como consecuencia de la paz fiscal de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos internos contra las Normas Forales de 1993, con lo que decayó la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sin que llegase a pronunciarse sobre el carácter de posible ayuda de Estado de las Normas Forales tributarias, y sin que se llegase a ver si se consolidaban los criterios del Abogado General o no. Es obvio que el riesgo de jugar ese órdago fue considerado intolerable por todas las autoridades vascas y estatales involucradas en la gestión tributaria en aquellos momentos.

Hay que tener presente que el verdadero peligro para el Concierto Económico no se deriva de que alguna medida concreta se declare como ayuda de Estado por tener un carácter selectivo en virtud de

criterios materiales, sino de que el criterio que se utilizara para declarar la ayuda fuese el de selectividad regional, puesto que admitir éste, aun cuando ya hemos visto que es de todo punto erróneo y no manifiesta sino un profundo desconocimiento de la caracterización y el funcionamiento del régimen de Concierto Económico, supondría negar la autonomía normativa que el Concierto reconoce.

#### V. EL ORIGEN INMEDIATO DE LOS PROBLEMAS: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004.

A finales de enero de 2005 se hace público el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en la que, resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había considerado únicamente contrario a Derecho el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 (como venía siendo la práctica habitual tanto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del propio Tribunal Supremo) en base a una contradicción del citado precepto con las normas armonizadoras contenidas en el propio Concierto Económico, puesto que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había descartado que existieran cuestiones de Derecho comunitario que resolver en este asunto, en donde el análisis era exclusivamente de Derecho interno.

Esta sentencia, haciendo una interpretación peculiar del Derecho comunitario, obviando totalmente la elevación de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para poder decidir adecuadamente el fondo del asunto, estima el recurso de casación y entiende que trece preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 son contrarios al ordenamiento comunitario por constituir indiciariamente ayudas de Estado,

y consiguientemente, haciendo otra peculiar interpretación de lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado de la Unión Europea (obligación de comunicar las ayudas de Estado a la Comisión Europea antes de su adopción), los anula.

Podemos decir que en esta sentencia confluyen tres de los más importantes males que han aquejado al Concierto Económico: la recurribilidad de las Normas Forales tributarias ante la jurisdicción ordinaria y la extensiva apreciación de la legitimación activa, desprovista de toda justificación en cada caso concreto, que resultaba de la jurisprudencia del Tribunal Supremo; una concepción errónea y miope del funcionamiento del sistema de Concierto Económico y de su naturaleza jurídica y principios de aplicación, así como de las normas europeas sobre ayudas de Estado, siguiendo una línea simplista basada en las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio de 1 de julio de 1999 sin atender a la evolución posterior de la práctica decisoria de la Comisión Europea y de las decisiones del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia; y la continuación de la práctica de activismo judicial que tan abiertamente se había manifestado en la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, imponiendo los juzgadores su propia concepción de los sistemas forales del Concierto Económico o Convenio, del cumplimiento correcto del Derecho Comunitario y, a la postre, de la decisión política que había de haberse adoptado, lo que no cabe hacer en un proceso jurisdiccional sin trastocar gravemente sus límites.

La citada sentencia procede a anular trece preceptos de la normativa foral de Impuesto sobre Sociedades, algunos tan importantes como el tipo general de gravamen, las normas sobre amortizaciones o sobre los coeficientes de corrección monetaria para eliminar el efecto de la infla-

ción en las alteraciones patrimoniales o determinadas deducciones como las que incentivan la inversión en activos fijos materiales nuevos o la adquisición de determinados valores de renta variable, *al considerar que se ha omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado"*.

Atendiendo al objeto de los preceptos anulados, podemos darnos cuenta de la trascendencia cualitativa que tiene el fallo jurisprudencial, pero lo que más sorprende es la utilización de un argumento de Derecho comunitario, mal utilizado por lo demás, pero que sirve al Tribunal Supremo para limitar de una manera destacada la capacidad que las Instituciones forales tienen para definir una de las figuras impositivas más importantes del Sistema Tributario de nuestro Territorio Histórico, el Impuesto sobre Sociedades, y con ello, alterar el equilibrio competencial establecido en la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el vigente Concierato Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Tribunal Supremo ha estimado que las medidas anuladas presentan indicios de constituir "Ayudas de Estado" a los efectos del Tratado de la Comunidad Europea por el mero hecho de tener una regulación diferente, más beneficiosa para los contribuyentes, que la vigente en territorio de régimen común, realizando además un análisis segmentario precepto a precepto, sin atender, como había sido la norma hasta la fecha, a la globalidad del Impuesto o, incluso, del propio Sistema Tributario.

Pero además, el Tribunal Supremo, ha estimado que esas medidas tributarias, incorporan una "ventaja" constitutiva de una ayuda de Estado, basándose en una comparación de cada medida con la regu-

lación vigente en territorio de régimen común, apelando a un principio de selectividad regional o territorial, nunca utilizado hasta ahora por las Instituciones europeas en ninguna de sus decisiones administrativas o jurisdiccionales relativas a normas integrantes de los Sistemas Tributarios del Estado o de los Territorios Históricos vascos o de Navarra.

El propio Tribunal Supremo expresamente reconoce que utiliza un criterio de selectividad regional para enjuiciar los preceptos discutidos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, por lo que podemos concluir que la *ratio decidendi* o fundamento de la anulación en el presente procedimiento ha sido la de considerar que determinadas medidas fiscales vascas, conceptuadas como ventaja por parte del Tribunal Supremo, con un criterio muy poco claro y no explicitado, se toman como ayudas de Estado en base a su carácter selectivo de base regional o territorial, y dado que se constata que tales medidas no han sido notificadas por parte de las autoridades correspondientes a la Comisión Europea, tal y como dispone el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, se entiende que deben anularse como consecuencia de la citada omisión.

El Tribunal Supremo ha elegido una vía para anular unos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que pasa por la aplicación directa de determinados preceptos del Derecho comunitario, pero lo hace omitiendo trámites esenciales establecidos en el propio Derecho de la Unión Europea y además, con una errónea aplicación del mismo al caso concreto, suponiendo una vulneración directa del propio Tratado de la Comunidad Europea, cuyo artículo 234.3 establece expresamente la obligación de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando se deba interpretar o aplicar una norma del Tratado (el artículo 88 del mismo) o un concepto co-

munitario (como el de ayuda de Estado) cuando las resoluciones del órgano jurisdiccional nacional ante el que se encuentre pendiente el asunto no sean susceptibles de ulterior recurso, lo que en el caso del Estado español siempre acontece para los asuntos pendientes ante el Tribunal Supremo y ante el Tribunal Constitucional.

No vamos a continuar profundizando en los errores conceptuales o en los deslices jurídicos que se producen en la mencionada sentencia, que los hay, puesto que han sido suficientemente comentados por la doctrina, sino que nos interesa poner de manifiesto en este momento cómo la aplicación del Derecho comunitario se ha convertido en una excusa para proceder a la limitación abusiva de las competencias normativas de los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades y reducir considerablemente el ámbito del poder normativo de los territorios forales reconocido en el Concierto Económico.

La conclusión a la que llega el Tribunal Supremo se basa en premisas equivocadas, con lo que, si la premisa no es consistente, obviamente el resultado alcanzado no puede ser correcto. La sentencia del Tribunal Supremo, haciendo suyos los argumentos que utilizara en su momento el Abogado General Sr. Antonio Saggio, entiende que cualquier medida fiscal establecida por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que suponga una ventaja en relación con la regulación vigente en territorio común es ayuda de Estado en cuanto que su carácter selectivo viene determinado porque se aplica solamente en una región del Estado, frente a un pretendido sistema general aplicable en el resto del mismo.

Y además, el Tribunal Supremo eleva estas conclusiones del Abogado General Sr. Saggio a la categoría de doctrina del Tribunal de Justicia de la

Unión Europea, lo cual es un primer error de concepto en la medida en que solamente constituye doctrina del Tribunal el contenido de sus sentencias, y no así las conclusiones de los Abogados Generales. Con lo cual, el Tribunal Supremo está considerando doctrina del Tribunal de Justicia algo que no lo es.

En el fondo, como acabamos de decir, lo que subyace en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 es la aceptación acrítica de las pretensiones de la parte recurrente que, interesadamente, hace aparecer como doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas algo que no era más que la opinión de uno de sus Abogados Generales, y que no llegó a consolidarse en la jurisprudencia del Tribunal.

Pero es que, además, como hemos podido comprobar de la lectura directa de los párrafos transcritos de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, el alcance de las mismas era mucho menor de lo que la Federación de Empresarios de La Rioja y, a la postre, el Tribunal Supremo, entendieron porque, en primer lugar, el propio Abogado General señala que la aplicación de la normativa de ayudas de Estado a entes infraestatales con capacidad normativa en materia de impuestos era una cuestión harto difícil y controvertida, sin pronunciamientos al respecto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y además, que la principal preocupación que movían sus conclusiones era evitar vías para que los Estados miembros de la Unión Europea pudieran intentar eludir el cumplimiento de la normativa sobre ayudas de Estado mediante una mera descentralización formal de sus competencias.

Este elemento, que era el más destacado en sus conclusiones, además de ceñirlas a unas normas coyunturales concretas con unas características muy específicas desde el punto de vista de las ayudas de

Estado, fue completamente obviado por el Tribunal Supremo, sacando de contexto esas conclusiones y extrapolándolas a una normativa general en un contexto y con unas premisas diferentes.

No obstante, ante la situación generada por la ejecución del fallo de la sentencia del Tribunal Supremo, las instituciones forales vascas se vieron en la necesidad de aprobar modificaciones de sus Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para colmar las lagunas generadas por la sentencia.

Así, en verano de 2005 decidieron establecer nuevamente un tipo de gravamen del 32,5 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades, levemente más reducido que el vigente en territorio de régimen común e idéntico al tipo anulado por el Tribunal Supremo, así como restablecer en la medida de lo preciso las deducciones que habían sido anuladas y que no existían en la normativa vigente en el resto del Estado español.

Frente a esta decisión, las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes que se encontraban empeñadas en una suerte de "cruzada" contra el Concierto Económico, volvieron a acudir a los Tribunales de Justicia con la intención de conseguir un pronunciamiento anulador de las nuevas normas, invocando para ello la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y la doctrina establecida en la misma.

Es más, trataron de anticipar los efectos de una posible sentencia estimatoria solicitando la adopción de medidas cautelares de suspensión de la vigencia de los preceptos aprobados, invocando para ello el "fumus boni iuris" de la propia sentencia del Tribunal Supremo y de la reiteración de precep-

tos que suponían las nuevas Normas Forales aprobadas en verano de 2005.

Y consiguieron en aquel entonces, en buena medida, su objetivo, porque la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra todo precedente anterior, admitió mediante Autos de 14 de noviembre de 2005, confirmados en súplica el 30 de diciembre de 2005, la suspensión cautelar de la vigencia del nuevo tipo de gravamen del 32,5 por 100 y de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos establecida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Se había dado un paso más en la senda de ataque al Concierto Económico al aceptar un Tribunal interno por primera vez la preponderancia del interés particular de una entidad recurrente sobre el interés general en la vigencia de la norma que debe presidir el juicio de proporcionalidad a la hora de adoptar medidas cautelares, quebrando con ello la trayectoria anterior de la propia Sala.

Posteriormente el Tribunal Supremo, a petición de las instituciones vizcainas, ha casado y anulado esos Autos de suspensión cautelar, declarando improcedente la misma, por medio de sentencias de 12 de julio de 2007 y de 13 de marzo de 2008, dando preponderancia al interés general en la vigencia de la norma y rechazando que las instituciones recurrentes gozaran de algún tipo de apariencia de buen derecho en base a la sentencia del propio Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, precisamente a consecuencia de la sentencia Azores del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y de la cuestión prejudicial y de la cuestión prejudicial que decidió elevar la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de 2005, procedimiento en el que se han hecho públicas las Conclusiones de la Abogada General que estamos comentando.

## VI. EL ASUNTO AZORES Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006.

Una de las premisas en las que se basaba la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y quizás uno de los elementos en los que más se ha hecho hincapié con posterioridad por la doctrina, era que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenía una jurisprudencia que resultaba aplicable al caso y que establecía que toda medida adoptada por un ente infraestatal tenía carácter selectivo por entender que el término de comparación, en todos los casos, para determinar si nos encontramos ante una medida general o ante una medida selectiva era el ámbito territorial del Estado miembro.

Esta premisa, que no podía ser extraída de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio sin proceder a desnaturalizar las mismas, porque, como hemos tenido ocasión de comprobar, el propio Abogado General decía que *de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida con los beneficiarios de la ayuda: ayudas destinadas a sectores específicos, a una empresa determinada, a empresas establecidas en una región determinada. Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto Sloman Neptun, incide, en cambio, en el carácter excepcional de la medida respecto a*

*la estructura del sistema general al que se atiende.*

Como vemos, lo que está poniendo de manifiesto el Sr. Saggio es que no había una jurisprudencia clara del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la consideración de la selectividad regional de medidas fiscales, y aun así, el Tribunal Supremo, en su sentencia determinó que su fallo se basaba en esa doctrina previa del Tribunal de Luxemburgo, por lo demás, inexistente, como se insistía en todo momento desde las instituciones forales.

Ahora bien, en esta vida casi todo es cuestión de tiempo, y la verdad es que no fue necesario mucho tiempo para que resultara evidente a todas luces el error del razonamiento del Tribunal Supremo y la inexistencia de una doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el sentido manifestado por el Tribunal Supremo.

Esto es así porque, desde que se conocieran las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, la Comisión Europea había continuado con su política de atacar las medidas fiscales regionales de ciertos Estados miembros de la Unión Europea, siguiendo el mandato conferido a la misma por el Consejo de Ministros de la Unión Europea a partir del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 y la subsiguiente Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de lo previsto en el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea a las ayudas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

Es cierto que en ninguno de los expedientes abiertos en relación con medidas fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comisión hizo mella en el asunto de la selectividad regional, como podía haber hecho atendiendo a la opinión del Abogado General del Tribunal de Luxemburgo, sino que basó su aprecia-

ción sobre la selectividad de las diferentes medidas enjuiciadas en aspectos de selectividad material.

Ahora bien, posteriormente (diciembre de 2002 y abril de 2004), en relación con otras regiones de la Unión Europea sí se habían producido actuaciones de la Comisión Europea en las que, invocando la doctrina del Abogado General Sr. Saggio, y elevando a la categoría de afirmación absoluta su premisa de que el único término de comparación es el conjunto de cada Estado miembro, declaró diferentes medidas fiscales como ayudas de Estado amparándose en el esa interpretación de la selectividad regional.

En concreto, la Comisión había declarado que una reducción del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en la Región Autónoma de Azores en la República Portuguesa y que ciertos aspectos de la regulación del Impuesto sobre Sociedades en Gibraltar, en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, eran ayudas de Estado incompatibles con el Tratado por apreciar selectividad regional en las mismas.

En ambos casos, los interesados recurrieron ante los Tribunales comunitarios las Decisiones de la Comisión Europea, defendiendo una interpretación diferente de la selectividad regional en materia de ayudas de Estado cuando nos ocupamos de los poderes tributarios subcentrales de los Estados miembros.

Por su devenir temporal, el primero de los asuntos en tratarse por el Tribunal de Luxemburgo fue el correspondiente a las Islas Azores, que había dado lugar al asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, asunto en el que el único objeto central de debate lo constituía precisamente cómo deberían interpre-

tarse los artículos 87 y 88 del Tratado de la Unión Europea en relación con la descentralización del poder tributario en los Estados miembros, y consiguientemente, con el término correcto de comparación a la hora de evaluar la selectividad de las medidas adoptadas.

En suma, lo que se planteaba al Tribunal en el asunto Azores era la misma problemática que había abordado en su momento el Abogado General Sr. Saggio en sus conclusiones de 1 de julio de 1999 y el Tribunal Supremo español en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

La coincidencia en el tiempo de la tramitación de este recurso hizo que desde las instituciones forales se insistiera ante el Gobierno del Estado para que el Reino de España tomara parte en el procedimiento ante el Tribunal de Luxemburgo, como ya lo hacía el Reino Unido, defendiendo la posibilidad de que los entes infraestatales puedan aprobar normas tributarias generales, pues en el caso de ambos Estados, el reconocimiento europeo de esta peculiaridad es una necesidad ineludible de respeto a su estructura constitucional interna.

Y atendiendo esta petición formulada por las autoridades forales, el Abogado del Estado se personó en nombre del Reino de España en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Azores, aunque, sólo tuvo ocasión de comparecer en la fase oral del procedimiento, pues ya había concluido la fase escrita cuando presentó su escrito de intervención.

La resolución del asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, marca un hito en esta controversia porque el Tribunal de Luxemburgo, contradiciendo manifiestamente el fundamento de la sentencia del Tri-

bunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, establece que se pronuncia por primera vez sobre la cuestión de la aplicación de la normativa sobre ayudas de estado a la fiscalidad regional de los Estados miembros descentralizados.

Hay dos fechas que resultan esenciales en el devenir de este asunto: por un lado, el 20 de octubre de 2005, día en el que el Abogado General Sr. Geelhoed hace públicas sus conclusiones en el asunto Azores, suponiendo la primera confirmación por parte del Tribunal comunitario de la posición de las Diputaciones Forales; y por otro lado, el 6 de septiembre de 2006, cuando el Tribunal, en su composición de Gran Sala, hace pública su sentencia.

El 6 de septiembre de 2006, como acabamos de decir, se hizo pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dictada en el asunto C 88/03, que tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto, con arreglo al artículo 230 CE, el 24 de febrero de 2003, República Portuguesa, parte demandante, apoyada por Reino de España, y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, partes coadyuvantes, contra Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandada, y en el que la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictaminado sobre unas reducciones de impuestos en la Región Autónoma de Azores y su compatibilidad con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

En aquel momento, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estableció principios generales aplicables en toda la Unión Europea, no sólo pensando en el caso Azores, sino estableciendo reglas generales, que luego aplica en el propio caso Azores.

Así se desprendía ya de las conclusiones del Abogado General, porque no hay que olvidar de

qué estamos hablando en este supuesto. La Comisión Europea había basado su decisión en el asunto Azores en la selectividad regional, dándola como un principio general e irrefutable. Así se deduce de las conclusiones del Abogado General, que exponía las líneas esenciales del debate en estos términos:

*“En primer lugar, puesto que el criterio del carácter selectivo se basaba en una comparación entre dos grupos de empresas (las que disfrutaron de la ventaja y aquellas a las que no se les dio tal oportunidad), tan sólo podía aplicarse después de haber definido un nivel de tributación “normal”. En opinión de la Comisión:*

*“En principio, 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. A este respecto, el propio texto del Tratado, que clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas “a promover el desarrollo económico de una región” [letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87], indica que los beneficios cuyo alcance se limite a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas son susceptibles de constituir beneficios selectivos. Es evidente que si el contexto de referencia para apreciar la selectividad territorial de una medida fuese el territorio en donde esta se aplica, las medidas que beneficiasen al conjunto de las empresas situadas en ese territorio pasarían, por definición, a ser medidas generales. La práctica*

constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia, consiste, por el contrario, 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.”

Y por ello, el propio Abogado General sentaba el ámbito del debate: “El carácter selectivo es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable en una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87 CE, apartado 1. La razón es evidente. Por definición, tales modificaciones sólo benefician a aquellas empresas que operan en una determinada región del territorio de un Estado miembro. Si, conforme al criterio de la Comisión, tomáramos como marco de referencia en todos los casos el territorio del Estado miembro, todas las medidas nacionales que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica limitada sería a priori “geográficamente” selectivas (a diferencia del carácter selectivo “material, que se da cuando una medida favorece a las empresas en una determinada industria o sector de la economía). En este caso, las normas sobre las ayudas de Estado pueden aplicarse para reducir las distorsiones de la competencia.

Sin embargo, si bien en algunos casos deberíamos tomar como punto de referencia el área geográfica en la que se aplican el tipo impositivo diferente, las medidas que los establecen no son “selectivas”, ya que se aplican a todas las empresas que operan en esa zona geográfica. En tal caso, las únicas disposiciones del Tratado que permiten reducir las distorsiones de la competencia son el artículo 94, que permite adoptar por unanimidad directivas para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común, y los (raramente aplicados) artículos 96 CE

y 97 CE, que permiten que la Comisión celebre consultas con los Estados miembros y en su caso que el Consejo adopte directivas con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia en el mercado común derivadas de las divergencias entre las legislaciones de los Estados miembros.

La cuestión crucial es por tanto la siguiente: ¿Cuál debe ser el punto de comparación para determinar si una medida que establece un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada “favorece a determinadas empresas o producciones” en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1?”

Y en este sentido, el propio Abogado General sentaba las diferentes situaciones que podían darse de competencias descentralizadas y la respuesta que debía otorgársele a cada caso.

Así, dijo lo siguiente:

“b) ¿Cuándo son selectivas las medidas que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada?”

48. Al abordar esta cuestión, debemos comenzar por distinguir entre un incremento en el tipo impositivo nacional para una determinada zona geográfica de un Estado miembro y una reducción de dicho tipo impositivo.

49. En cuanto al incremento de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, suponiendo que dicha zona represente una pequeña parte del territorio geográfico total del Estado miembro, ello constituye lo que calificué en mis conclusiones en el asunto *GIL Insurance* de “gravamen especial” establecido dentro en esa zona, y no la concesión de una ayuda a los contribuyentes comprendidos dentro del ámbito de aplicación del régimen general que están sujetos a un tipo impositivo más reducido.

Como consecuencia, por las razones que expuse en dichas conclusiones, las normas que regulan las ayudas de Estado no se aplican a tal situación.

50. En lo que se refiere a las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, debe distinguirse tres situaciones.

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, cuando 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 y otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Según 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 siguiera cuando una autoridad 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 difiere sensiblemente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito

de los impuestos directos es que la medida tributaria debe ser una excepción al régimen tributario general. 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.

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. Esto 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. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto

*y 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- 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."*

Como puede deducirse de lo anterior, el Abogado General no estaba pensando exclusivamente en el asunto Azores sobre el que tenía que pronunciarse en esos momentos, sino que más bien, y dado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se había pronunciado respecto a este asunto con anterioridad, el Abogado General conminaba al Tribunal de Luxemburgo a establecer principios gene-

rales que se aplicasen a cualquier situación en la que hubiera descentralización fiscal.

Y la importancia destacada de la sentencia Azores es que, pese a las afirmaciones interesadas de algunos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha recogido el guante y ha establecido esos principios generales, que dan cuenta de cómo debe interpretarse correctamente el Tratado de la Unión Europea en relación con estas cuestiones.

Así, el Tribunal de Luxemburgo, en su sentencia, entra de lleno a analizar el requisito de selectividad, piedra angular de la controversia en el asunto Azores, y también en relación con la fiscalidad foral del Impuesto sobre Sociedades a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

El Tribunal dice 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.

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.

Con estas conclusiones ya está desautorizando la opinión de la Comisión Europea, y sobre todo, la

fundamentación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, cuyas consecuencias seguimos pagando injustamente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

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

Y enfatiza, con verdadera trascendencia para nuestro caso, que 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. Hay que recordar a este respecto que el Tribunal Supremo había hecho el mismo análisis que la Comisión, interpretando la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo de una manera errónea, como se puede concluir viendo las consideraciones que hace al respecto.

Así, dice que 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.

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

Hay que tener presente que el Tribunal Supremo

había hecho una interpretación de esta sentencia totalmente contraria a la que el Tribunal de Luxemburgo dice que es correcta.

Pero además, el Tribunal quiere fijar los criterios que deben adoptarse para resolver esta cuestión, y establece, asumiendo plenamente las conclusiones del Abogado General, lo siguiente:

*“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 corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Co-*

*misión 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."*

De todo lo expuesto, puede deducirse que es triple la importancia que esta sentencia tiene para el País Vasco: por un lado, se establecen criterios generales para analizar si se pueden dictar disposiciones fiscales propias que no vulneren lo dispuesto en el Tratado, dando unos criterios que el País Vasco cumple más que sobradamente; por otro lado, desautoriza completamente la posición de la Comisión y de las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco en la interpretación de la normativa y la jurisprudencia en materia de ayudas de Estado; y por último, implica poner de manifiesto el error manifiesto que constituye la interpretación del Derecho comunitario realizada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

Creo sinceramente que esta sentencia fue un paso decisivo para que las cosas cambiaran en relación con el Impuesto sobre Sociedades foral, buena prueba de lo cual fue que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco paralizó los procedimientos de los que estaba conociendo en relación con la fiscalidad vasca y remitió una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este sentido.

## VII. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL ELEVADA POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO EN 2006.

Como consecuencia de la publicación de la sentencia Azores, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo que, como hemos visto, se enfrenta por primera vez con la tarea de analizar qué requisitos deben cumplir las regiones de los Estados miembros para poder tener normas fiscales propias, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ya había solicitado a las partes personadas su opinión al respecto después de conocidas las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed, decide suspender todos los procedimientos de que estaba conociendo y elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

La cuestión prejudicial es un mecanismo establecido en el Tratado de la Unión Europea por medio del cual los tribunales nacionales, cuando tienen que enfrentarse con un pleito en el que es determinante la interpretación de un precepto del Tratado o de un concepto de Derecho comunitario, pueden (o deben, según los casos) someterlo a la consideración del Tribunal comunitario, que es el único intérprete autorizado del Derecho europeo, para aplicar posteriormente esos criterios establecidos en Luxemburgo y resolver la controversia nacional.

Obviamente, en el caso que nos ocupa, y desde la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, todos los asuntos relacionados con la fiscalidad foral del Impuesto sobre Sociedades se reducían a la interpretación del concepto de ayuda de estado contenido en el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea, y por tanto, a un concepto de Derecho comunitario, cuya interpretación por parte del Tribunal Supremo español era totalmente contraria a la que acababa de hacer el Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores.

Así, por medio de Autos de 20 y 26 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco elevó diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo, todas ellas con idéntico contenido, en las que se solicitaba al Tribunal criterios aclaratorios sobre cómo aplicar la doctrina Azores al supuesto del País Vasco.

El primer elemento que debemos tener en cuenta al respecto, es la fundamentación que da el Tribunal de Bilbao para justificar la remisión prejudicial al de Luxemburgo, en la medida en que para él solamente es facultativa la remisión de la cuestión prejudicial pues contra sus resoluciones caben recursos ordinarios internos ante el Tribunal Supremo.

No obstante, el Auto de remisión justifica la cuestión prejudicial expresamente en base a los siguientes argumentos:

*“La clave de esa necesidad de promover la cuestión la pone este Tribunal en que si bien se esgrimen por la parte recurrente Decisiones de la Comisión Europea relativas a la materia de Ayudas de Estado que guardan alguna relación con las normas tributarias enjuiciadas, y sentencias del TJCEE que las respaldan, y que han dado lugar incluso a un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado, -STS de 9 de Diciembre de 2.004-, se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, -muy en especial la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006 en el Asunto C-88/03-, que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiende a los precedentes internos, pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos*

*contradictorios según que dicha remisión prejudicial se produzca o no. Por ello, y a pesar de no concurrir en este nivel jurisdiccional de Tribunal autonómico esa obligación estricta de planteamiento de la cuestión de interpretación del Tratado, considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la Republica Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente.”*

Este párrafo es suficiente como para poner en evidencia los dos errores más importantes que comete la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y que han ocasionado multitud de pronunciamientos de suspensión cautelar e, incluso, anulación en sede de incidente de ejecución de sentencia, respecto a las normas del Impuesto sobre Sociedades aprobadas por los Territorios Históricos en 2005 y 2006.

Por un lado, el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco proclama que el Tribunal de Luxemburgo, en Azores, es la primera vez que se enfrenta a una cuestión como la planteada en relación con el Impuesto sobre Sociedades vasco, lo que evidencia aún más la falacia de la que parte el Tribunal Supremo cuando en 2004 afirmó que su sentencia se basaba en una doctrina consolidada del Tribunal europeo.

Pero por otro lado, y de forma más patente, el Tribunal de Bilbao proclama que aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 después de conocer el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores sería

tanto como realizar una interpretación del Tratado que no podría considerarse ni válida ni actual.

De hecho, la sola presentación de la cuestión prejudicial y el contenido de la sentencia Azores han modificado el devenir posterior de los pronunciamientos judiciales del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco e, incluso, del Tribunal Supremo.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha desestimado las solicitudes de suspensión cautelar de vigencia de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades aprobada por los Territorios Históricos vascos en 2007.

Y lo que es más importante, el Tribunal Supremo, por medio de sentencias de 12 de julio de 2007 y de 13 de marzo y 6 de mayo de 2008 ha casado y anulado las suspensiones cautelares decretadas en 2005 y en 2006 por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las reformas del Impuesto sobre Sociedades realizadas en esos ejercicios, precisamente porque entiende que la sentencia Azores y la propia elevación de una cuestión prejudicial elimina la apariencia de buen derecho de las pretensiones de las Comunidades Autónomas limítrofes, lo que es tanto como decir que elimina la apariencia de buen derecho de la propia sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que es la base de todas las impugnaciones realizadas con posterioridad.

Ahora bien, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el Auto de elevación de la cuestión prejudicial no se conforma con justificar la necesidad de la misma, sino que acomete la tarea de aplicar los tres criterios de autonomía definidos por el Abogado General Sr. Geelhoed y por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Azores al caso vasco y, aunque en principio entiende el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y así lo dice expresamente,

que las instituciones forales cumplen los tres requisitos y gozan de autonomía total en el sentido de la sentencia Azores, hay dos elementos que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que podrían cuestionar esta autonomía según cuál fuera la interpretación que se diera a los mismos.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco centra el objeto del debate como sigue:

*“Partiendo de esta caracterización tan esquemáticamente expuesta, el componente verdaderamente clave es, por tanto, el de la selectividad, y la elemental pregunta que surge es si medidas tributarias establecidas con carácter general, y sin otorgar ventaja a determinadas empresas o producciones, por el solo hecho de afectar y tener eficacia limitada al ámbito competencial territorial de un poder infraestatal dotado de autonomía para regular los tributos, han de conceptuarse como “selectivas” y quedar sometidas a la disciplina de los artículos 87 y 88 TCEE.*

*Recientemente, en el recurso de anulación C-88/03 contra la Decisión 2.003/442 de la Comisión Europea, el Abogado General rechazaba esa proposición y se preguntaba por qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado y recordaba en el punto 43 de sus Conclusiones, “que hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia”.*

*En efecto, si los criterios de la Comisión reflejados en la Comunicación de la Comisión sobre Fiscalidad Directa de 1.998, (C-384), que se refieren en general a las notas y características del concepto*

de ayuda de Estado, han sido respaldados por el TJCEE, y si en lo que afecta a este último problema aludido de los territorios de Países miembros que gozan de autonomía fiscal, el punto de vista de la Comisión fue aparentemente respaldado en las Conclusiones del Abogado General Saggio a los Asuntos C-400/97 a C-402/97, respecto de normativa del País Vasco de incentivos a la inversión empresarial, cuyas medidas calificó de especificidad regional otorgando naturaleza meramente formal al hecho de tales medidas fuesen adoptadas por entes territoriales competentes dotados de autonomía por el derecho interno para promulgarlas, el TJCEE no llegó entonces a pronunciarse por haber sido desistido el proceso interno en que se le consultó prejudicialmente por este mismo Tribunal de acuerdo con el artículo 234 del Tratado.

Tampoco se ha pronunciado decisivamente sobre ese punto el Tribunal de Primera Instancia -TPI-CE-, en dos Sentencias de 23 de Octubre de 2002 que afectaron a créditos fiscales del 45 por 100 y a la reducción temporal de la base imponible o llamadas vacaciones fiscales de las Haciendas del País Vasco. La primera, en asuntos acumulados T-269, T-271 y T-272, señala que; las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87<sup>o</sup>1 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Alava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida

por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.

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

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

En la segunda, dictada en asuntos acumulados T-346 a 348/99, destacaba el Tribunal de Primera Instancia que, "El hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder

federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/1984, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Alava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, citada en el apartado 37 supra, apartado 142)."

Frente a esa previa falta de definición jurisprudencial la Sentencia del Tribunal de Justicia, (Gran Sala) de 6 de Septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, sienta la premisa general de que, "no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate". -punto 58-.

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

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

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

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

Por lo que la clave de bóveda de toda la controversia suscitada por las Comunidades Autónomas limítrofes al País Vasco es si se cumplen esos tres requisitos de autonomía o no en el caso vasco, y el Tribunal pocas dudas tiene al respecto.

"Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a "autonomía total", identificaba como autonomía institucional, autonomía en materia de proce-

dimiento, y autonomía económica, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de 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 las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 30 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de

oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites, genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori' de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cual es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006.

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

*Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras."*

Así pues, dos son las dudas que plantea la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en estas cuestiones prejudiciales:

1º) Si la autonomía de procedimiento se ve anulada por los límites establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, que además son susceptibles de control jurisdiccional por los Tribunales de Justicia.

Repárese en este sentido que los mecanismos de cooperación entre la Administración del Estado y los Territorios Históricos de intercambio de proyectos normativos y de conciliación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa son desechados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como limitadores de la autonomía y expresamente dice el Auto que no suponen una intervención directa del Gobierno central en la elaboración de la normativa foral.

2º) Si el hecho de que el Estado central se reserve competencias importantes en materia de política económica como la Seguridad Social o las obras públicas de interés general también supone una anulación de la autonomía económica exigida por la sentencia Azores.

Y repárese en este sentido también que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no alberga dudas sobre la inexistencia de flujos compensatorios de las eventuales reducciones de ingresos tributarios derivados de un ejercicio de la autonomía normativa en materia de Impuesto sobre Sociedades.

Quiero destacar estos hechos porque las dudas que plantea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco son solamente esas dos, todo lo demás lo tiene claro y además, entiende el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen todos los requisitos de autonomía establecidos en la sentencia Azores, a salvo de las conclusiones que se puedan alcanzar en relación con las dos dudas planteadas.

Y esto es importante porque esos aspectos ya están despejados en la convicción del Tribunal interno, y pese a ello, varios de los intervinientes en el procedimiento, como las Comunidades Autónomas limítrofes y, sobre todo, la Comisión de las Comunidades Europeas, tratan de suscitar muchas más dudas de las que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había planteado, y cuestionan ante el Tribunal de Luxemburgo hechos que para el órgano judicial interno encargado de juzgar los recursos no plantean dudas de ningún tipo.

Es más, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trata de centrar la cuestión prejudicial en torno a lo siguiente:

*"Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de So-*

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

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

Y el propio Tribunal es consciente de la importancia que la resolución de la cuestión prejudicial va a tener para su actividad juzgadora y para el propio entramado constitucional del Estado español, cuando afirma lo siguiente:

*"La decisión de la controversia cuenta además con una enorme trascendencia presente y futura respecto del ejercicio de facultades y potestades normativas que, como enseguida vamos a detallar, vie-*

*nen reconocidas por el ordenamiento interno en favor de las instituciones de los Territorios Históricos Forales del País Vasco-Euskadi enclavados en la Comunidad Autónoma del mismo nombre, hasta el punto de que del sentido de la sentencia que recaiga dependerá la subsistencia efectiva de poderes normativos reconocidos por la ley interna del Estado miembro. Le parece necesario a esta Sala que la viabilidad de esas potestades frente al Tratado de la Unión Europea sea definida con la mayor claridad y prontitud para evitar graves disfunciones e incertidumbres a los operadores económicos que se sitúan en el ámbito de aplicación de las normas tributarias afectadas, y asimismo a las instituciones públicas y organizaciones privadas externas a la Comunidad Autónoma vasca que cuestionan tales prerrogativas y facultades desde el prisma del derecho comunitario europeo. Existe, en suma, una exigencia de seguridad jurídica general sobre la materia que no favorece ninguna solución alternativa a la que ahora se adopta por esta Sala."*

#### VIII. LAS OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERVINIENTES ANTE EL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO.

El desarrollo de la cuestión prejudicial en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se estructura en base a un procedimiento no contradictorio en el que el Tribunal comunitario analiza la cuestión planteada por el Tribunal nacional, y analizando para ello las observaciones escritas y, en su caso, orales (cuando se celebra vista) de todas las partes intervinientes en el litigio principal, que son emplazadas para hacerse oír ante el Tribunal comunitario, así como estudiando las observaciones que pueden presentar, en caso de intervenir, la Comisión de las Comunidades Europeas y cualesquiera Estados miembros de la Unión Europea.

Recibida, por tanto, la cuestión prejudicial en el Tribunal de Justicia, éste publica en el Diario Oficial

de la Unión Europea un anuncio de la remisión prejudicial, en base al cual pueden personarse ante el Tribunal tanto la Comisión como los Estados miembros que lo deseen.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas otorga un plazo común a todas las partes para que presenten sus observaciones escritas, que posteriormente comunica a las demás partes, pero sobre las que no puede realizarse contradicción escrita, aunque sí podrá hacerse una valoración de las mismas en la fase oral.

En tercer lugar, cuando se acuerda la apertura de la fase oral del procedimiento, se cita a las partes para una vista a celebrar en la sede del Tribunal en Luxemburgo, en el que podrán realizar un informe oral para complementar las observaciones escritas.

En cuarto lugar, el Abogado General asignado al caso por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hará públicas sus conclusiones mediante un informe que se hace público en una vista del Tribunal, y que sirve de base para los jueces encargados de analizar el asunto puedan formarse una opinión completa de los aspectos controvertidos, proponiendo al Tribunal cómo debería responder a la cuestión prejudicial.

En quinto lugar, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas emitirá su sentencia al respecto, que tendrá fuerza de cosa interpretada y la doctrina establecida en la misma será vinculante para todos los Tribunales y para todos los poderes públicos y ciudadanos de la Unión Europea.

Y en último extremo, el órgano judicial remitente, en nuestro caso el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, deberá aplicar los criterios establecidos por el Tribunal de Luxemburgo para resolver el litigio

interno que está sometido a su conocimiento.

En el presente procedimiento, como ya hemos dicho, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al aplicar la doctrina Azores al caso vasco, en principio, entiende que se cumplen los tres requisitos de autonomía determinados por el Tribunal de Luxemburgo en la citada sentencia para estar ante normas generales, y así lo afirma, pero mantiene dos únicas dudas, que quiere que el Tribunal de Luxemburgo le despeje a través de la cuestión prejudicial:

- 1º) El Tribunal se cuestiona si la autonomía de procedimiento queda anulada por el hecho de que existan límites en el Concierto Económico a la potestad normativa de los Territorios Históricos y por el hecho de que las Normas Forales sean recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa.
- 2º) El Tribunal se cuestiona si la autonomía económica queda anulada por las competencias que retiene el Estado central en materias como política monetaria o seguridad social.

Pero, como hemos dicho, a pesar de esas dos consideraciones, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco afirma que en su opinión los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los tres requisitos de la sentencia Azores, y en consecuencia, son regiones lo suficientemente autónomas, por lo que sus normas fiscales no cumplen el requisito de selectividad regional para ser consideradas ayudas de Estado.

El Tribunal de Luxemburgo trasladó a las partes la cuestión para que formularan observaciones escritas, lo que fue cumplimentado por todas las partes intervinientes en el litigio principal y, además, como lo permite el Tratado, por parte de la Comisión y de

tres Estados miembros: Italia, Reino Unido y España.

Resumiremos brevemente las posiciones de las distintas partes y sus argumentos principales para que pueda tenerse una visión completa de la cuestión prejudicial:

Las alegaciones de Diputaciones Forales, Juntas Generales, Cámara de Comercio y Confebask ante el Tribunal van en la línea de defender la aplicabilidad de la doctrina del caso Azores al País Vasco y entender que estamos ante regiones lo suficientemente autónomas, por lo que su normativa es perfectamente compatible con el Tratado.

Como es lógico, las alegaciones de las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León y de la UGT de La Rioja van en la línea de decir que en el País Vasco no se cumple ninguno de los requisitos del caso Azores y, por tanto, estamos ante ayudas de Estado que deben notificarse y pedir autorización de la Comisión Europea.

La Comisión Europea pretende que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haga una reinterpretación del caso Azores, lo que es lógico si tenemos presente que la sentencia de 6 de septiembre de 2006 tiró por tierra los criterios que había venido empleando la Comisión en este asunto. Así, entiende que el Tribunal en Azores había establecido tres criterios de autonomía, pero también había fijado un cuarto criterio, previo a los otros tres, de que la autoridad infraestatal juegue un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

Por tanto, hace un análisis de las distintas competencias de que disponen los Territorios Históricos, eliminando de la lista todas las que ejerce el Gobierno Vasco, y las compara con las que le quedan al Estado, concluyendo que las Diputaciones no tie-

nen un papel determinante en la definición de ese medio político y económico porque no ejercitan las competencias más importantes.

Pero además, insiste en que no se cumplen los requisitos de autonomía de procedimiento ni de autonomía económica, haciendo una reinterpretación extensiva de los mismos, y así por ejemplo, defiende que cualquier flujo económico desde el Estado hacia los Territorios Históricos desvirtúa la autonomía económica.

La Comisión pretende eliminar los efectos prácticos a favor de las regiones de la sentencia Azores, haciendo una reinterpretación de la misma, desvirtuando los criterios claros que ha fijado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esa sentencia.

Por su parte, el Reino de España presenta unas observaciones en las que, de una forma un tanto ambigua y sin decir expresamente que el País Vasco cumple los tres requisitos de Azores, sin embargo, sí establece claramente que se cumple la autonomía institucional, también que el control judicial no merma la autonomía de procedimiento y que no existen flujos financieros a favor de los Territorios Históricos que desvirtúen la autonomía económica.

El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, defendiendo la doctrina Azores, concluye que en el País Vasco se cumplen todos los criterios de autonomía, aunque no se pronuncia sobre la autonomía económica por no disponer de datos suficientes sobre el sistema de Cupo.

La República Italiana también defiende que se cumplen los tres requisitos de Azores en el caso vasco, afirmando contundentemente que se da autonomía institucional, de procedimiento y económica en los Territorios Históricos.

Además, el Tribunal de Luxemburgo decidió, como le habían pedido las partes, abrir la fase oral del procedimiento prejudicial. De este modo, convoca una vista oral en Luxemburgo el 28 de febrero de 2008, día en el que casualmente se cumplían 130 años de la aprobación del primer Concierto

Económico con las entonces provincias vascas.

Además, el Tribunal solicitó de las partes que aclarasen ciertos extremos en la vista, a saber:

1º. Precisar en qué situación se encuentran exactamente los procedimientos judiciales en curso contra las Normas Forales controvertidas (esta cuestión surge a raíz de las observaciones de La Rioja mencionando la existencia de resoluciones judiciales anulando las Normas Forales y ello podría implicar una cuestión de admisibilidad en cuanto que una anulación completa de las normas podría implicar carencia de interés en la sentencia).

2º. Describir de manera lo más detallada posible "el modo de cálculo del cupo, tal como está previsto en la Ley".

3º. Sobre la autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica, aspectos cuestionados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pide a las partes expresar opinión sobre:

- Las consecuencias que se extraen del control jurisdiccional sobre la existencia de una autonomía en materia de procedimiento y de autonomía económica;

- Los límites materiales de la autonomía de los

Territorios Históricos, tal como resultan del artículo 3 del Concierto Económico, así como el control jurisdiccional de las observaciones de dichos límites;

- Las consecuencias que se extraen del modo de cálculo del cupo sobre la existencia de una autonomía económica.

De las cuestiones planteadas por el Tribunal parecía deducirse que no se estaba entrando al juego que pretendía la Comisión de reevaluar los criterios de Azores, sino que se estaba centrando la cuestión en las tres dudas que se le plantea al Tribunal de Luxemburgo por el de Bilbao en cuanto a cómo quedaría afectada la autonomía exigida en el caso Azores por las particularidades expuestas.

Por tanto, ello permitía vislumbrar que los elementos de debate iban a quedar reducidos a lo que pretendía el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que el Tribunal de Luxemburgo avale la aplicación del caso Azores a los Territorios Históricos analizando sólo los límites que plantea la propia Sala, límites que para la propia Sala de Bilbao no implican que no exista autonomía en el sentido del caso Azores.

El 28 de febrero de 2008, en medio de una gran expectación, y en la "Grande Salle" de audiencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se celebró la mencionada vista oral, con una nutrida asistencia de representantes institucionales y empresariales de las partes en litigio, siendo destacable en este sentido que la representación institucional vasca estuvo encabezada por las máximas autoridades de los Territorios Históricos, los tres Diputados Generales, José Luis Bilbao, Xabier Agirre y Markel Olano, así como por la máxima autoridad económica del Gobierno Vasco, la Vicelehendakari Idoia Zenarruzabeitia.

Es más, una vez celebrada la vista, la Vicelehendakari y los tres Diputados Generales leyeron una declaración institucional conjunta de las cuatro instituciones vascas con motivo de la vista y en defensa del Concierto Económico.

A la vista acudieron todas las partes personadas, excepto la República Italiana, que consideraba que no tenía nada nuevo que añadir a las observaciones escritas presentadas y se daba por satisfecha con las mismas. En este sentido, hay que aclarar que en Derecho comunitario no es obligatorio acudir a la vista oral en caso de que se celebre, sino que las partes pueden conformarse con lo que han dicho por escrito.

Cada una de las partes se atuvo al guión previsible de lo que iban a ser sus argumentos, y efectivamente, teniendo en cuenta las preguntas que había trasladado el Tribunal a las partes, el debate se centró en los aspectos concretos que había sido objeto de controversia desde un principio.

Comenzó su intervención la Comunidad Autónoma de Castilla y León, centrando su exposición en el cálculo del Cupo, aunque la interpretación que hizo de la Ley del Cupo fuera un tanto particular, llegando a concluir que el País Vasco recibe el Cupo en lugar de pagarlo, conclusión totalmente alejada de la realidad, y haciendo constantes alusiones a circunstancias políticas que nada tienen que ver con el razonamiento jurídico exigido por el Tribunal.

La Comunidad Autónoma de La Rioja, siguiente parte en tomar la palabra, centró su exposición en destacar los límites establecidos en el Concierto Económico para la autonomía normativa de los Territorios Históricos y en el control jurisdiccional al que están sometidas las Normas Forales de los Territorios Históricos ante la jurisdicción contenciosa,

dando a entender que si fueran juzgadas por el Tribunal Constitucional las conclusiones a las que llegaría serían distintas, lo que no deja de ser una paradoja porque si lo que limita la autonomía es el control judicial, daría igual el órgano al que se dirigiera.

La Unión General de Trabajadores de la Rioja, última parte demandante en tomar la palabra, en un tono bastante timorato, centró su intervención en denunciar el supuesto privilegio que supone el régimen de Concierto Económico y en los intentos políticos de “blindar” las Normas Forales que se han realizado en la pasada legislatura, aspectos ambos que nada tienen que ver con el régimen jurídico de las ayudas de Estado en el Derecho comunitario, verdadero elemento de debate en esta cuestión prejudicial.

Llegaba el turno de intervención a las partes demandadas, y el abogado que representaba a las instituciones forales y a la Cámara de Comercio de Bilbao, volvió a defender que los Territorios Históricos cumplen los tres requisitos de autonomía establecidos por el Tribunal de Luxemburgo en el asunto Azores, haciendo a la vez una descripción exhaustiva pero sencilla del modo de cálculo del Cupo, teniendo presente en este sentido que fue desgranando la relación existente entre las distintas variables de cálculo del Cupo y la posible modificación de la recaudación de los Territorios Históricos como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas en materia tributaria, concluyendo, como no puede ser de otra manera, que ninguna modificación normativa que realicen los Territorios Históricos, y las consecuentes modificaciones de la recaudación que puedan producirse, influye en el importe del Cupo a pagar al Estado, poniendo de relieve, como los propios Presupuestos Generales del Estado indican, que el Cupo siempre es un flujo que pagan los Territorios Históricos al Estado.

Por otro lado, hizo hincapié en que los límites del Concierto Económico para la autonomía normativa de los Territorios Históricos no suponen una merma de la autonomía de los Territorios Históricos en el sentido de la sentencia Azores, sino que son con sustanciales a las competencias de una entidad infraestatal, por que, si no, nos encontraríamos ante un Estado, y no estamos hablando de eso en este caso.

Y en cuanto al control judicial, realizado por el órgano jurisdiccional que sea, puso de manifiesto que es un elemento básico de cualquier Estado de Derecho, que aplica el principio de separación de poderes y de sometimiento del legislativo y del ejecutivo al control jurisdiccional, como garantía democrática, y la independencia del poder judicial impide considerar que la mera existencia de ese control judicial suponga una merma de la autonomía de los Territorios Históricos.

Los letrados que defendían a Confebask abundaron en cuestiones relacionadas con el cálculo del Cupo y con los límites de la autonomía de la Región Autónoma de Azores tenidos en cuenta por el Tribunal de Luxemburgo, para concluir que en el caso vasco se cumplen a la perfección los tres criterios de Azores.

Llegó el turno al Reino de España, que hizo una exposición sencilla pero contundente del modo de cálculo del Cupo, concluyendo que ninguna relación tiene el mismo con las variaciones en la recaudación que se produzcan en los Territorios Históricos, tengan la causa que tengan.

Pero además, fue desgranando los tres requisitos de Azores, llegando a la conclusión categórica de que se cumple la autonomía institucional, de que no existe intervención directa alguna de las autoridades centrales en la elaboración de la normativa por par-

te de los Territorios Históricos y de que no hay flujos financieros por parte del Estado que vengan a compensar modificaciones de la recaudación de los Territorios Históricos.

El letrado del Reino Unido hizo una intervención mucho más centrada en cuestionar las posiciones de la Comisión Europea, y le recordó varias veces al Tribunal cuáles eran los criterios que había establecido la Gran Sala (doctrina que vincula a la Sala que está juzgando este caso) en la sentencia de Azores para que los Estados descentralizados asimétricamente pueden cumplir las normas sobre ayudas de Estado desde esa perspectiva.

Aprovechó su intervención para cuestionar las observaciones escritas de la Comisión Europea, poniendo de manifiesto que si se admite la relectura de la doctrina Azores que pretende la Comisión, se estaría vaciando de contenido la misma y se estaría negando a cualquier región europea la posibilidad de tener autonomía fiscal, porque nadie cumpliría los requisitos de Azores si se admite la interpretación de la Comisión Europea.

Es más, el Reino Unido planteó la cuestión desde el derecho de los Estado europeos a descentralizarse asimétricamente sin resultar penalizados por ello, porque todos los agentes en liza, incluida la Comisión, admiten que una descentralización simétrica entre todas las autoridades infraestatales de un mismo Estado escapa de la normativa de ayudas de Estado.

Por ello, el Reino Unido reivindica la doctrina Azores como la que permite garantizar en la Unión Europea los derechos de los Estados descentralizados asimétricamente a poder adoptar esa estructura constitucional sin menoscabo de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Por último, llegó el turno de intervenciones de la Comisión Europea, que repitió sus argumentos e intentó volver a hacer valer su pretendida relectura de la sentencia Azores, aunque siendo consciente de que el Tribunal no le había entrado en ese juego, como había quedado claro en las preguntas formuladas a las partes, intentó seguir negando la autonomía de los Territorios Históricos en base, sobre todo, a la existencia de límites en el Concierto Económico e incluso, centrando la cuestión en la diferencia que supone la existencia en el País Vasco de dos niveles institucionales diferentes que podrían dificultar el análisis que se había realizado en el asunto Azores.

Tras estas intervenciones, los Jueces del Tribunal realizaron algunas preguntas a las partes, singularmente a la Comisión y al Reino de España, aunque destacaron las preguntas que hizo el Juez ponente, Allan Rosas, y presidente de la Sala, que cuestionó la relectura que la Comisión pretendía hacer de los criterios de Azores, y a la sazón hay que tener en cuenta que este Juez fue también el ponente de la sentencia Azores.

La Abogada General no quiso hacer preguntas a las partes, por lo que resultaba evidente que ya tenía todos los elementos de juicio necesarios para formular sus conclusiones sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.

La verdad es que a estas alturas del procedimiento todos podíamos tener claras cuáles eran las posiciones de todas las partes y cuáles los elementos sobre los que el Tribunal tiene que pronunciarse.

Hubo todavía breves turnos de réplica que utilizaron todas las partes, excepto el Reino de España y el Reino Unido, pero que no sirvieron más que para contrarrestar algunas de las afirmaciones realizadas con anterioridad por las otras partes y para enfati-

zar las posiciones previamente defendidas.

El Tribunal dio por concluida la vista y la fase oral del procedimiento, solicitando de la Abogada General la fecha en la que pretende hacer públicas sus conclusiones, que quedó fijada en aquel momento, a más tardar, para el 15 de mayo de 2008.

Las conclusiones de la Abogada General sirven para obtener la primera impresión fidedigna de lo que pueda ser el devenir futuro de la cuestión prejudicial en Luxemburgo y para tener una idea más o menos clara de los términos en los que el Alto Tribunal puede pronunciarse ante la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y en conclusión, el futuro que en el ámbito comunitario le queda al Concierto Económico y a la capacidad normativa de las instituciones forales en materia de Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta las normas sobre ayudas de Estado contenidas en el Tratado y la interpretación que de las mismas puede realizar el Tribunal de Justicia.

Pero, como dijo el abogado del Reino Unido, se está juzgando algo más que el régimen de Concierto Económico vasco y su adecuación a las normas comunitarias de Derecho de la competencia, se está juzgando el derecho a la autoorganización de los distintos Estados miembros de la Unión Europea, el respeto a las estructuras políticas, constitucionales e históricas de los Estados miembros, y el derecho de los Estados descentralizados asimétricamente a recibir el mismo tratamiento que otros Estados como Francia o Alemania, con modelos de descentralización simétrica.

El día 28 de febrero de 2008 se cumplían, además, como hemos dicho, 130 años de la aprobación del primer Concierto Económico. El 28 de febrero de 1878 se aprobaba el Real Decreto por el que se estableció el primer Concierto Económico,

como consecuencia de la abolición de los fueros decretada por las Leyes de 21 de octubre de 1835 y de 26 de julio de 1876.

Hace 130 años que el Reino de España decidió respetar su historia con un modelo de descentralización del poder tributario que hace coexistir cinco sistemas tributarios en el Estado, el de cada uno de los tres Territorios Históricos vascos, el de la Comunidad Foral de Navarra y el del resto del territorio, el de territorio de régimen común.

Los azares del destino han hecho coincidir esta onomástica con la cita más importante que el Concierto Económico ha tenido que enfrentar con el Derecho comunitario desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986, dotando todavía de mayor simbolismo y significación la cita judicial del 28 de febrero.

Como el propio letrado de las instituciones forales tuvo ocasión de llamar la atención del Tribunal, los cinco Jueces y la Abogada General tenían ante sí una cita con la historia, tenían ante sí a unas instituciones con ochocientos años de hacienda propia y de poder tributario originario, tenían ante sí a una institución, el Concierto Económico, establecida en el Reino de España 130 años antes, muchísimo tiempo antes de la propia existencia de la Unión Europea, y tenían ante sí el reto de establecer el camino por el que se construye Europa, una realidad que no puede desconocer las realidades de los pueblos y las gentes que la conforman.

La grandeza de la Unión Europea es construir un futuro juntos, pero desde el respeto a lo que cada uno somos, desde la implicación de los pueblos de Europa en la construcción de ese futuro, sin que tengan que renunciar a su historia, a sus instituciones, a sus peculiaridades y a su idiosincrasia, por mucho afán uniformizador que tenga la Comisión Europea.

Así quedaron dichas las cosas en la "Grande Salle" de audiencias del Tribunal de Luxemburgo, quedando la cuestión en manos de la Abogada General y de los cinco Jueces que integran la Sala Tercera del Alto Tribunal, sin duda, entre los que se encuentra el máximo conocedor de la doctrina comunitaria sobre los poderes fiscales de las autoridades infraestatales de los Estados miembros.

## IX. LAS CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL.

La cita que había quedado, en principio, para el 15 de mayo de 2008, se adelantó una semana y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas convocó a las partes a la lectura pública de las conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott para el día 8 de mayo de 2008.

Con el conocimiento de la opinión de la Abogada General se ha despejado la primera incógnita en lo que se puede considerar como un respaldo sin fisuras a la posición de las instituciones forales y al encaje del Concierto Económico en la normativa europea, así como un varapalo más a la posición intransigente y avasalladora de las peculiaridades regionales de los Estados miembros en que se encuentra situada la Comisión de las Comunidades Europeas.

Lo primero que hay que destacar de este informe, como la propia Abogada General pone de relieve en sus conclusiones, es que el planteamiento de esta cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

En concreto, la propia Aboga General enmarca el análisis que debe realizarse en esta cuestión prejudicial en los siguientes términos:

“39. El tribunal remitente desea fundamentalmente averiguar en qué circunstancias las medidas tributarias de entidades infraestatales que sean más beneficiosas a las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro tienen carácter selectivo y, consiguientemente, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que han de ser notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3.

40. Antes de analizar detalladamente, teniendo en cuenta los hechos del procedimiento principal, en qué circunstancias ha de considerarse que una medida tributaria es selectiva, me gustaría recordar los rasgos fundamentales de la sentencia Azores.

#### 1. La sentencia Azores

41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. Para ello tomó como punto de partida, en primer lugar, la jurisprudencia reiterada relativa al criterio de selectividad. Conforme a dicha jurisprudencia, 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.

42. En principio, los impuestos no constituyen una ventaja, sino una carga. Sin embargo, las medidas tributarias pueden constituir una ayuda cuando, en determinados supuestos, el Estado recauda tributos menores a los que recaudaría normalmente

o no impone ningún gravamen. Puesto que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, comprende también la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre una empresa. Por tanto, para apreciar el carácter de ayuda de una medida tributaria, es preciso contar con un marco de referencia «normal», del que difiera de manera selectiva la normativa controvertida. Una diferenciación en la tributación está justificada cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben.

43. La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro.

44. En su jurisprudencia anterior relativa a las ayudas concedidas por entidades territoriales, el Tribunal de Justicia insistió sobre todo en que dichas ayudas había que imputarlas a los Estados. Basándose en esta jurisprudencia, la práctica seguida hasta esa fecha por la Comisión consiste en considerar medidas selectivas a las normativas que no fueran aplicables al conjunto del territorio del Estado miembro, aunque hayan sido adoptadas por entidades territoriales.

45. En la sentencia Azores, para definir el marco de referencia con objeto de calificar un tipo impositivo reducido aplicado en una parte del territorio de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia, partiendo de las conclusiones del Abogado General Geelhoed, distinguió tres situaciones:

– El Gobierno central decide unilateralmente

aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional (situación 1).

– El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia (situación 2).

– Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (asimetría), un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia (situación 3).

46. En la situación 1 la medida es indudablemente selectiva. Puesto que la totalidad del territorio del Estado determina tanto el nivel nacional general como la divergencia regional, el marco de referencia sólo puede estar constituido por el conjunto del Estado.

47. En la situación 2 no existe una «tributación normal» aplicable a todo el territorio del Estado, de la que difiera la normativa de cada una de las entidades territoriales de manera favorable para el contribuyente. Por ese motivo, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas.

48. Esta situación se asemeja a la relación de las normativas fiscales de los Estados miembros entre sí. Puesto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros, los tipos del impuesto de sociedades no están armonizados y difieren considerablemente de un Estado miembro a otro. Mientras que el tipo impositivo en Bulgaria y Chipre es solamente del 10 %, la media comunita-

ria es de aproximadamente el 25 %. Aunque las diferencias en los tipos impositivos influyen en la competencia, los tipos especialmente bajos que se aplican a todas las empresas de un Estado miembro no tienen carácter de ayuda, puesto que en la Comunidad no existe un régimen tributario único.

49. La situación 3 se caracteriza por un reparto de competencias asimétrico. En algunos territorios, las entidades infraestatales disponen de competencias determinadas, que en el resto del territorio del Estado están atribuidas al Estado central. En este caso lo determinante será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.

50. Si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Estas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas.

51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la situación 3 sería comparable a la situación 2: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común.

52. El Tribunal de Justicia, siguiendo la propuesta del Abogado General Geelhoed supeditó la existencia de autonomía suficiente a la concurrencia de tres requisitos acumulativos:

– La entidad infraestatal que adopta la norma cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central – autonomía institucional.

– Las normas son adoptadas sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido – autonomía en materia de procedimiento.

– Las consecuencias económicas 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 – autonomía económica.

## 2. Aplicación de los criterios de la sentencia Azores a las medidas de los Territorios Históricos

53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3. En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia. Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus

competencias.”

Y hay que tener presente que la importancia de estas conclusiones radica en que resuelve de manera indubitada las dudas que se habían planteado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre el cumplimiento por parte de los Territorios Históricos vascos de los criterios de Azores, además de sentar principios generales aplicables en todos los Estados miembros de la Unión Europea para comprobar la adecuación a los criterios de Azores de la autonomía de las diferentes regiones.

Al respecto, no podemos menos que felicitarnos por el contenido de las mencionadas conclusiones, en las que la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo ha avalado las tesis defendidas por los Territorios vascos, confirmando que el Derecho comunitario admite la existencia de sistemas fiscales infraestatales, como el derivado del Concierto Económico, siempre que las autoridades regionales dispongan de autonomía suficiente, como ya había establecido la conocida sentencia Azores.

La Abogada General comparte la posición de los Territorios vascos en el sentido de que el régimen de Concierto Económico configura a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como entidades con suficiente autonomía como para disponer de un sistema tributario propio dentro de un Estado miembro de la Unión Europea.

Por tanto, tenemos que estar contentos y satisfechos porque la solidez de nuestra posición, de nuestros argumentos jurídicos y la realidad de nuestro sistema tributario ha recibido el primer espaldarazo en el Tribunal de Luxemburgo.

La Abogada General, haciendo caso omiso de las cabriolas jurídicas que tanto las instituciones recurrentes como la Comisión de las Comunidades

Europeas han intentado realizar durante todo el proceso, concluye que 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, NO HAN DE CONSIDERARSE SELECTIVAS con encaje en la noción de ayuda de estado de dicho precepto y NO HAN DE COMUNICARSE POR ELLO A LA COMISIÓN en los términos del artículo 88.3 del Tratado, siempre que el Tribunal interno compruebe que se cumplen los tres requisitos de autonomía contenidos en la sentencia Azores, convertidos por la Abogada General en cuatro criterios, pues desdobra el criterio de la autonomía de procedimiento en dos partes y le cambia el nombre, por autonomía configurativa formal y autonomía configurativa material, sin modificar en esencia su contenido interno.

Al respecto, y dando por hecho que, salvando la pequeña modificación terminológica que realiza la Abogada General en el criterio de la autonomía de procedimiento, mantiene en su integridad la sentencia Azores, desestimando, en consecuencia, las pretensiones de la Comisión Europea de reinterpretar Azores, hemos llegado a la conclusión anterior al analizar cuáles eran las dudas que Azores suscitaba en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

El Tribunal de Bilbao no tenía duda alguna de que los Territorios Históricos cumplían el requisito de autonomía institucional, que nadie ha discutido y que la Abogada General acepta también sin entrar en mayores consideraciones.

En cuanto a la autonomía de procedimiento, el Tribunal de Bilbao opinaba que se cumplía por los Territorios Históricos salvo que alguno de los elementos que a continuación exponemos la limitasen de tal manera que quedase anulada, por lo que la cuestión prejudicial precisamente versaba sobre esos extremos.

Pero hay que tener en cuenta que no todas las cuestiones que pueden suscitarse en torno al ejercicio de las competencias forales implicaban dudas para el Tribunal de instancia, por mucho que lo hayan querido presentar de esta manera algunos de los intervinientes, y así, por ejemplo, la existencia de una obligación de intercambio recíproco de proyectos normativos entre los Territorios Históricos y la Administración del Estado no planteaba dudas al Tribunal interno sobre si ello implicaba una participación del Estado en la elaboración de la normativa vasca.

Al respecto, la Abogada General entiende que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y colaborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencias del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

La verdadera duda que planteaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco era si la existencia de límites materiales en el Concierto Económico y en la Constitución que debían respetar los Territorios

Históricos podían suponer una limitación de la autonomía.

Al respecto, la Abogada General parte de que el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación de los Territorios Históricos hasta tal punto que éstos ya no puedan, en la práctica, perseguir fines de política económica propios al adoptar la normativa tributaria.

Y en relación a ello, concluye que los precedentes jurisprudenciales internos alegados por los demandantes y por la Comisión (sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 y sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004) no implican que los Territorios Históricos estén limitados de tal forma que no puedan perseguir fines de política económica propios.

Es más, hablando de los límites impuestos en el Concierto a los Territorios Históricos, la Abogada General razona que el respeto de la estructura y conceptos impositivos generales del Estado no les impide a los Territorios vascos forzosamente perseguir fines de política económica propios. Al contrario, para ello lo determinante es averiguar si pueden establecerse parámetros materiales, como el tipo y la base impositiva que difieran del régimen tributario común.

Y al respecto, es evidente que la jurisprudencia de los Tribunales internos reconoce constantemente esta capacidad. Es más, el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión de la cuestión prejudicial ya razonaba que *“La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País*

*Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites, genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, ...”.*

Es más, la propia Abogada General Sra. Kokott, en sus conclusiones, recoge su entender de la situación existente en el País Vasco a partir de la doctrina del Tribunal Supremo, razonando que *“ya antes de que se adoptaran las disposiciones controvertidas en los procedimientos principales existía una normativa similar en los tres Territorios Históricos. Sin embargo, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho de dichas disposiciones (recurso de casación nº 7893/1999). Para ello, analizó las Normas Forales desde el punto de vista de los principios constitucionales de la autonomía, la igualdad de trato, la unidad del Estado y la solidaridad, así como de la competencia y de la libertad de establecimiento. En su análisis destacó que los principios citados no excluían toda tributación en los Territorios Históricos que divergiera del régimen tributario general. En efecto, también había que tener en cuenta la autonomía que la Constitución garantiza a dichos Territorios.”.*

Por tanto, si relacionamos esta exposición de la Abogada General con su propio razonamiento al analizar la autonomía de procedimiento, es evidente que de su propia argumentación se deduce el cumplimiento del requisito expuesto.

Muy relacionado con la cuestión anterior, dudaba el Tribunal de Bilbao de la autonomía de los Te-

territorios Históricos por el hecho de que las Normas Forales fueran recurribles ante la jurisdicción contenciosa, es decir, porque existiera un control jurisdiccional ordinario de las limitaciones constitucionales, estatutarias y del Concierto Económico que acabamos de exponer.

En relación con ello, la Abogada General sentencia que, cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

Por otra parte, el Tribunal de Bilbao dudaba de la existencia de autonomía económica por el hecho de que el Estado se reservara competencias importantes en materia económica como las de la Seguridad Social, y por tanto, de ello llegó a deducir la Comisión Europea que los Territorios vascos no desempeñaban un papel relevante en la definición del marco político y económico, tratando de extraer un cuarto criterio de la sentencia Azores, intento éste que ha sido cortado de raíz por la Abogada General.

La Abogada General comienza su análisis diciendo que *"hay que convenir con la Comisión en*

*que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosa-mente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.*

*Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes."*

Y concluye que si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

En consecuencia, el hecho de que el Estado se reserve competencias en materias como las enunciadas no merma la autonomía de los Territorios Históricos.

Por último, y aunque el Tribunal de Bilbao no se planteó si el mecanismo del Cupo podía implicar compensaciones que eliminasen la autonomía económica, sino que afirmaba contundentemente que las instituciones forales soportan ellas solas las consecuencias de sus decisiones de política fiscal, es lo cierto que varios intervinientes en el procedimiento en Luxemburgo, y singularmente, la Comisión de las Comunidades Europeas, suscitaron este problema, y a este respecto, la Abogada General se muestra tajante al decir que *“el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.”*

E incluso, muestra su convicción de que, en conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones.

Hay un elemento que, como ya hemos comentado, no se suscitaba por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su cuestión prejudicial, pero que, sin embargo, sí fue defendido de una manera muy contundente por la Comisión en sus observaciones escritas y en su intervención en la vista oral: la existencia de un criterio previo a los tres criterios de autonomía de la sentencia Azores, el correspondiente a que la entidad infraestatal defina de manera relevante el medio político y económico en el que operan las empresas.

En el curso de la vista las instituciones vascas y, sobre todo, el Reino Unido, mostraron su absoluta disconformidad con esta interpretación que realizaba la Comisión de la sentencia Azores, entendiendo que, con ella, se pretendía vaciar de contenido el pronunciamiento del Tribunal de Justicia y convertir en casi imposible el cumplimiento de los requisitos de esa sentencia.

La Abogada General corta de raíz, en sus conclusiones, los intentos de la Comisión por reinterpretar Azores en tal sentido, ya que entiende lo siguiente:

*“65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las entidades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.*

*66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artícu-*

lo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosa-mente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autono-

mía en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible 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». Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión.”

Por tanto, ya vemos claramente que la Abogada General propone al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que desestime las alegaciones de la Comisión en este sentido, y reafirme que los únicos tres elementos a tener en cuenta son los aspectos institucional, procedimental y económico de la autonomía de los órganos con competencias para establecer su propia normativa.

Y otro elemento de discusión, que no había suscitado por el Tribunal Superior de Justicia del País

Vasco en su Auto de remisión de la cuestión prejudicial, lo constituye el análisis de cuál debe ser el marco de comparación, si cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto.

Éste fue un elemento en el que incidieron de manera destacada la Comunidad Autónoma de La Rioja, y sobre todo, la Comisión de las Comunidades Europeas en la vista oral celebrada en Luxemburgo el 28 de febrero de 2008.

Pero tampoco recibe acogimiento por parte de la Abogada General, que razona como sigue para situar en su justo término este elemento:

*“72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la cuestión de si lo que debe contraerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.*

*73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.*

*74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:*

*– La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.*

*– En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.*

*75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.*

*76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central pondrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello*

las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de manera tal que en una parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra.”

En los párrafos transcritos la Abogada General pone en evidencia su posición al respecto, distinguiendo si la armonización dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco deriva del acuerdo entre las instituciones vascas o de una traslación al País Vasco de exigencias de la Administración central. Evidentemente, ni la Constitución, ni el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, ni mucho menos el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establecen que los órganos comunes de la Comunidad Autónoma sean garantes de la traslación a la normativa foral de unos principios o exigencias que pudieran venir impuestos por las autoridades centrales.

El funcionamiento de la coordinación entre los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, y la articulación jurídica de la que nace, establecen mecanismos de coordinación institucional exclusivamente entre las instituciones vascas, y a los efectos de ejercer la autonomía que les reconoce el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que supongan ninguna intervención de las autoridades centrales en el ejercicio de esas competencias, como por otra parte, se deduce claramente del Auto de remisión de la cuestión prejudicial cuando afirma que “La Comunidad Autónoma

vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, ...”.

Un elemento que parece dejar en el aire la Abogada General es el caso de qué sucede dentro del País Vasco, si en unos territorios se mantiene una regulación diferente a los otros y el marco de comparación es el País Vasco, extremo éste que no afirma y que, como hemos visto, no se podría afirmar.

En cualquier caso, con la configuración actualmente existente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, con su articulación institucional, podríamos decir que el caso de los Territorios Históricos del País Vasco en el seno del mismo, y sin atender a su relación con el territorio de régimen común, se correspondería con la situación 2, descrita tanto en la sentencia Azores como en las conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott, es decir, la situación de descentralización simétrica.

Dentro del País Vasco no hay una norma común o general, sino tres Territorios Históricos con idéntico nivel de competencias, y por tanto, no puede identificarse una norma general de la que constituyan la excepción una norma más beneficiosa de un territorio concreto, y en este sentido, como es pacífico en la interpretación de la sentencia Azores que hacen todas las partes, esta situación 2 nunca entra en el ámbito de aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado.

Como conclusión de todo lo anterior, y como proponían los Territorios vascos, la Abogada General rechaza que las dudas que planteaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre los elemen-

tos que podían reducir la autonomía exigida por la sentencia Azores, tengan encaje en el Derecho comunitario, y por ello, entiende que ninguno de ellos obsta al hecho de que las instituciones vascas son autónomas en la adopción de sus decisiones y responsables de las consecuencias políticas y económicas de las mismas.

Además, ratifica completamente el contenido de la sentencia Azores, con una pequeña modificación terminológica en relación con la autonomía de procedimiento, rebautizada como autonomía de configuración, y en la que siguiendo las observaciones de la Comisión, la Abogada General admite que hay que distinguir el plano formal del plano material de este tipo de autonomía, que en Azores podían estar, en cierto modo, confundidos.

Así, la Abogada General razona que: *“En este contexto, la Comisión, por lo que se refiere a la autonomía procesal, distingue acertadamente entre dos aspectos. El primero de ellos, que también podría denominarse autonomía puramente procedimental, se refiere a la libertad de las entidades infraestatales para adoptar normas tributarias en un procedimiento en el que el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir o, al menos para intervenir de manera decisiva. El otro aspecto se refiere al margen de actuación material que les corresponde a las entidades infraestatales conforme al ordenamiento jurídico interno. Para reflejar mejor este segundo aspecto, en lugar del concepto de autonomía procesal, utilizaré, en lo sucesivo el concepto de autonomía configurativa, tanto formal como material”*.

Precisamente este análisis y la exigencia de unos requisitos de autonomía suficientes como para impedir descentralizaciones puramente formales realizadas por los Estados miembros para eludir la aplicación de la normativa sobre ayudas de estado, es el

elemento en el que la Sra. Kokott reivindica la aportación del Abogado General Sr. Saggio, cuyo interés en evitar que se abrieran puertas para que los Estados pudieran eludir la aplicación de lo previsto en el artículo 87 del Tratado es destacado como la aportación del Sr. Saggio a esta controversia.

Así, la Abogada General dice que: *“si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Estas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas. [con cita en este punto, precisamente a las Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio de 1 de julio de 1999.]*

*51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la situación 3 sería comparable a la situación 2: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio –en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales– coexisten sin un marco de referencia común.”*

En suma, hemos de compartir esta afirmación, pero como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas estableció en Azores, si se dan los tres requisitos de autonomía allí establecidos, no estaremos en un escenario como el que se plantea, y

a esa conclusión ha llegado la Abogada General Sra. Kokott en relación al caso vasco.

Con todo, debemos hacer un llamamiento a la prudencia, porque, como es conocido, las conclusiones de los Abogados Generales son una opinión muy autorizada sobre la interpretación y aplicación del Derecho comunitario, puesto que el verdadero aval para el sistema de Concierto Económico debe venir de la sentencia definitiva que pronuncie el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los próximos meses, cuyo contenido será obligatorio para todos los poderes públicos y todos los tribunales de toda la Unión Europea.

Por tanto, hay que esperar a que se conozca la sentencia, a que los cinco jueces que componen la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hagan público su fallo en esta cuestión prejudicial, para que la estabilidad jurídica del sistema de Concierto Económico en el seno de la Unión Europea quede definitivamente consagrada y garantizada.

Obviamente, el tenor y la rotundidad de las conclusiones de la Abogada General, nos deberían hacer ser optimistas en cuanto al desenlace final, y sobre todo, evidencian claramente la injusta situación que han vivido los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos en los últimos años.

Si algo ponen de manifiesto estas conclusiones es que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, como repetidamente se ha denunciado desde los Territorios vascos, se basaba en una errónea interpretación y aplicación del Derecho comunitario, y por tanto, ponen de manifiesto la arbitrariedad y la injusticia que aquella sentencia supuso, y que ha traído estos tres años de inseguridad jurídica y de continua judicialización del Concierto Económico por parte de ciertas instituciones.

También ponen de manifiesto que las acciones y decisiones de los Territorios vascos han sido las correctas en todo momento, completamente respetuosas con el ordenamiento comunitario, y por tanto, deben sentar las bases para que nadie pueda cuestionar en el futuro el ejercicio de la autonomía tributaria que el Concierto Económico reconoce a las instituciones vascas.

## X. EL FUTURO CERCANO: ¿Y AHORA QUÉ?

Con la prudencia debida hasta el momento en que se conozca la sentencia definitiva del Tribunal de Luxemburgo, podríamos valorar la situación actual del siguiente modo:

- 1º) Estar hoy en la situación en que nos encontramos no ha sido sino el fruto del trabajo constante y del mantenimiento de una acertada estrategia jurídica para defender la adecuación del ejercicio de nuestra soberanía fiscal al marco comunitario y para poder superar el error gravísimo que cometió el Tribunal Supremo español en diciembre de 2004.
- 2º) Los argumentos defendidos por los Territorios vascos, con el apoyo del Reino Unido, de la República Italiana y del Reino de España, han llevado a la convicción de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo de que nuestra capacidad normativa tiene pleno encaje en el marco comunitario, dentro del respeto que la Unión Europea debe profesar a la autonomía constitucional de sus Estados miembros y a los derechos históricos que los mismos reconozcan y amparen en su seno.
- 3º) Todos los recursos judiciales pendientes ante los Tribunales internos contra normas tributarias vascas deben ser desestimados íntegramente si la sentencia que en los próximos me-

ses dicte el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma las conclusiones de la Abogada General, contribuyendo con ello a crear el necesario clima de seguridad jurídica y de estabilidad normativa que necesitan nuestras empresas y nuestros ciudadanos.

4º) Y lo más importante es que una sentencia que confirme estas conclusiones supone el aval definitivo al encaje del sistema de Concierto Económico en el entramado institucional y normativo de la Unión Europea, equiparable a cualquier sistema tributario de cualquier Estado miembro. El propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión, ponía de manifiesto que esto era lo que estaba en juego en este asunto, y que la seguridad jurídica de todos, de las instituciones y de los ciudadanos y las empresas, demandaba inexorablemente la consulta al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

5º) En último extremo, las conclusiones de la Abogada General también suponen una advertencia a la Comisión Europea sobre los límites que encuentra en su intento de "uniformización" fiscal utilizando para ello todos los instrumentos que encuentra a su alcance en el ordenamiento comunitario.

El gran perdedor de estas conclusiones no son las instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes con Euskadi, que han sufrido un importante y merecido varapalo a una forma demagógica de hacer Derecho con fines políticos espurios, sino la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha visto como la Abogada General ha ido desestimando cada una de las pretensiones de la Comisión formuladas en el proceso, supone-

mos que para tranquilidad de los diferentes Estados miembros y, en particular, de los que han tomado parte en la cuestión prejudicial.

6º) Si el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas confirma las conclusiones, el único elemento que restará para garantizar plenamente la estabilidad de nuestro Concierto Económico, verdadero pilar de nuestro autogobierno, será el blindaje jurídico interno de las Normas Forales, residenciando su enjuiciamiento en el Tribunal Constitucional, en plano de igualdad con las Leyes del Estado, como reiteradamente se ha demandado desde los Territorios vascos.

En este sentido, es preciso recordar que está pendiente de tramitación ante las Cortes Generales una Proposición de Ley Orgánica aprobada sin oposición alguna en el Parlamento Vasco por la que se solicita la modificación de las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional para conseguir poner en pie de igualdad el enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos con las leyes del Estado, proposición de Ley aprobada como consecuencia de una iniciativa de la Diputación Foral de Bizkaia, que solicitó de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la elevación de un acuerdo al Parlamento Vasco en este sentido.

No obstante, y salvo que se encuentre una vía más rápida para conseguir este objetivo, habrá que esperar aún algunos años para que las Cortes Generales estudien esta Proposición de Ley Orgánica, debido al peculiar turno que deben respetar estas iniciativas antes de su análisis parlamentario.

El 8 de mayo de 2008, sin embargo, hemos dado el primer paso firme para el "blindaje europeo" del Concierto Económico, y sin duda alguna,

quedará en nuestra memoria como una fecha para la historia.

Si concluye como esperamos tanto la proclamación del respeto de las instituciones comunitarias a nuestro inveterado Concierto Económico como el proceso para dotar de un rango normativo adecua-

do a las Normas Forales de las Juntas Generales, se podrá concluir que en la primera década del siglo XXI, con mucho esfuerzo y en un contexto claramente adverso, se habrán puesto las bases para la consolidación jurídica de nuestro autogobierno fiscal, sin duda, una de las piezas más importantes en las que se basa nuestra soberanía.