

E studios y Colaboraciones

LOS PROBLEMAS DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN EUROPA (I): DESDE 1988 HASTA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (*)

0. INTRODUCCIÓN

Como es sabido una de las características más sobresalientes de los regímenes de Concerto y Convenio la constituye la capacidad que otorga a las Instituciones respectivas para legislar en materia tributaria, de manera que es unánimemente reconocida la convivencia en el Estado español de cinco regímenes tributarios generales: los tres correspondientes a cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco (Álava, Gipuzkoa y Bizkaia), el de la Comunidad Foral de Navarra y el del Estado.

El ejercicio de dicha capacidad normativa, y en concreto en materia de fiscalidad directa empresarial, ha venido constituyendo el punto de fricción más relevante de entre la heterogénea variedad de

cuestiones que se plantean en las relaciones derivadas de la aplicación del régimen concertado, hasta el punto de que son continuos los procedimientos judiciales planteados contra cualesquiera medidas que resulten aprobadas por los Órganos Forales en la materia. Sin necesidad de ser exhaustivos debemos recordar que la Administración General del Estado en cumplimiento de los acuerdos de enero de 2000 conocidos como "paz fiscal"¹ procedió a retirar los recursos que mantenía contra 75 disposiciones forales. Por su parte las Comunidades Autónomas vecinas han sido especialmente beligerantes contra la normativa foral en materia del Impuesto de Sociedades hasta tal punto que prácticamente no existe ni ha existido Norma Foral reguladora de dicho impuesto que no haya sido recurrida por aquellas ante los Tribunales de Justicia.

(*) *Secretario General Técnico. Hacienda Foral de Bizkaia.*

El presente trabajo constituye la ponencia del autor en el Curso de Verano de la UPV-EHU, sobre "Ayudas de Estado de carácter fiscal" celebrados en Donostia-San Sebastián, el 23 de julio de 2008.

¹ El 18 de enero de 2000 en Comisión Mixta de Cupo reunida en Vitoria-Gasteiz los representantes de las administraciones vascas y estatal acordaron poner fin a más de una década de desencuentros en la interpretación del Concerto Económico y sus límites que se habían manifestado en una permanente "judicialización" mediante la interposición de continuos recursos contencioso-administrativos contra la normativa foral en cada caso aprobada.

Por lo que se refiere al ámbito europeo no nos debe extrañar que la capacidad normativa reconocida en el Concierto Económico sea contemplada con recelo por parte de la Comisión Europea.

Resulta especialmente patente la ausencia de referencia alguna a la fiscalidad ni entre los objetivos principales de la Comunidad enumerados en el artículo 2 del Tratado de la Comunidad Económica Europea² (Tratado CE) ni entre la prolija relación de acciones a disposición de la Comunidad para la consecución de dichos fines contenida en el artículo 3 del mismo. Es por ello que las limitadas capacidades otorgadas a la Comunidad en el ámbito tributario se encuentran funcionalmente constreñidas a prevenir las medidas que puedan constituir un obstáculo al pleno ejercicio de las libertades básicas de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y asegurar la libertad de establecimiento en el seno de la Unión.

Si nos fijamos en las disposiciones del Tratado CE referidas explícitamente a la fiscalidad, únicamente encontramos las contenidas en el capítulo 2 del Título VI, artículos 90 a 93, que se refieren con carácter exclusivo a la fiscalidad indirecta y que constituyen la base jurídica sobre la que se ha construido la armonización del IVA y los Impuestos Especiales. En lo que se refiere a la fiscalidad directa únicamente el artículo 94, relativo a la "aproximación de las legislaciones" de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, ha sido utilizado como soporte para la aprobación de las escasas directivas aprobadas en la materia, lastradas por la exigencia de unanimidad en el seno del Consejo que el propio precepto prevé.

²⁾ Las referencias que se hagan en el trabajo en adelante deben entenderse realizadas a la versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, con las modificaciones introducidas por el Tratado de la Unión Europea y las previstas en el Tratado de Amsterdam.

Precisamente la ausencia de instrumentos de armonización a disposición de la Comisión ha empujado a ésta a ser especialmente celosa en la vigilancia de las disposiciones fiscales de los Estados que pudieran ser susceptibles de limitar la plena efectividad de las libertades básicas o que puedan afectar a la libre competencia dentro de la Unión. Para ello, la Comisión dispone de los elementos que se derivan de la disciplina reguladora de las ayudas estatales que proscribiera cualquier ventaja otorgada por los Estados o mediante fondos estatales que, bajo cualquier forma falsee o amenace falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros³. Y es aquí donde la Comisión encuentra obstáculos insalvables para el ejercicio de competencias normativas por parte de las regiones y donde precisamente comienzan los problemas para el Concierto Económico, en tanto que reconoce dicha capacidad en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas. La Comunidad debe dar respuesta a la cuestión de si es compatible con el mercado común la coexistencia dentro de un mismo Estado miembro de diversos regímenes fiscales de imposición directa en la medida en que cada uno de ellos es aplicable a "determinadas empresas o producciones" en función de las reglas de distribución competencial que rijan las relaciones dentro del propio Estado.

El legítimo ejercicio de sus competencias, reconocidas constitucionalmente, por parte de las Instituciones Forales ha provocado continuos roces de la normativa foral aprobada en materia del Impuesto sobre Sociedades con el Derecho Comunitario. Sin embargo los problemas han sido tan diversos y de naturaleza tan heterogénea que, en algunos casos, resulta difícil interpretar adecuadamente la situación

³⁾ Artículo 87 del Tratado CE

y la trascendencia de las correspondientes decisiones judiciales o administrativas.

El presente trabajo se propone describir la génesis de los llamados problemas comunitarios de la normativa tributaria foral en materia del Impuesto sobre Sociedades desde las primeras decisiones normativas adoptadas, para lo que, como veremos, nos deberemos remontar hasta las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1988 y pondremos punto final a nuestro estudio con las referencias a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que viene a constituir el momento culminante en el que se ha procedido a la peculiar interpretación de ambos ordenamientos, el interno y el comunitario, que ha derivado en la consideración de las Normas Forales de que hablamos como ayudas de estado, con las consecuencias jurídicas, materiales y formales, propias de dicha consideración.

Para ello la primera parte del trabajo comenzará por identificar cuál es realmente el problema específico que aqueja al Concierto Económico al enfrentarlo con la normativa comunitaria y nos plantearemos si es realmente un problema con la Europa comunitaria y su legislación o si, por el contrario, es un problema interno que se ha planteado en términos europeos; dicho de otra manera, si el problema europeo del Concierto no resulta ser sino un problema artificialmente creado por los propios Tribunales de Justicia españoles al interpretar y aplicar la normativa comunitaria a la hora de enjuiciar las normas forales impugnadas. Tras analizar, en la segunda parte, la situación competencial e identificar la normativa impugnada que ha dado origen a las cuestiones de derecho comunitario, en la tercera procederemos a describir el proceso en virtud del cual se ha llegado a la situación actual, abarcando el período comprendido entre 1988 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, para lo que deberemos repasar, por un lado, las

Decisiones de la Comisión en relación con la normativa foral así como las correlativas decisiones de los Tribunales Comunitarios en relación con las mismas y, por otro, la evolución de la jurisprudencia interna en la materia, señalando los hitos más importantes que han marcado dicha evolución, tanto en las decisiones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como del Tribunal Supremo e, incluso, del Tribunal Constitucional.

I. ¿TIENE EL CONCIERTO ECONÓMICO UN PROBLEMA ESPECÍFICO EN EUROPA?

Como ya se ha señalado no existen disposiciones en el Tratado explícitamente dirigidas a la necesidad o conveniencia de armonizar los sistemas fiscales de imposición directa de los Estados. Sin embargo ello no significa que el papel de la Comunidad no tenga relevancia alguna en la materia, puesto que las disposiciones fiscales pueden asumir un papel especialmente relevante en el marco de asegurar (o impedir) el pleno ejercicio de las libertades básicas consagradas en el Tratado⁴ y la eliminación de obstáculos al ejercicio del derecho de establecimiento⁵ o la creación del mercado interior a través de la política de competencia⁶.

Desde el punto de vista que a este trabajo interesa, la acción de la Unión Europea en el ámbito de la fiscalidad directa ha venido desarrollándose a través de distintos instrumentos: en primer lugar, mediante la adopción de medidas de armonización a través de la aprobación de directivas, reglamentos u otros instrumentos jurídicamente vinculantes (el llamado *hard law*, en la jerga comunitaria) o no vincu-

⁴ Libertad de circulación de personas (artículo 18 del Tratado CE), mercancías (artículos 23 y siguientes), servicios (artículo 49) y capitales (artículo 56).

⁵ Artículo 43 del Tratado.

⁶ Artículos 81 a 89 del Tratado.

lantes (informes, recomendaciones, comunicaciones...que integran el denominado *soft law*), en segundo lugar por medio de lo que se conoce como "integración negativa" a través de la interpretación de las libertades básicas que han venido construyendo con su jurisprudencia los tribunales comunitarios y, por último, mediante la aplicación a las medidas fiscales de la disciplina comunitaria relativa a las ayudas de estado.

a) Las medidas de armonización de la Unión Europea

No es el lugar, ni constituye el objetivo de este trabajo, indagar en los modestísimos avances de la armonización fiscal de la tributación empresarial en el seno de la Unión Europea, desde las primeras propuestas contenidas en el informe del Comité Neumark (1962) hasta nuestros días en que impera el llamado *soft law*, en virtud del cual y a través de medidas no vinculantes (Recomendaciones, Comunicaciones, Informes...) pretende conseguirse lo que a través de normas jurídicamente vinculantes (Reglamentos, Directivas,..), con fundamento en el artículo 94 del Tratado de la Unión Europea⁷, ha sido imposible hasta la fecha: un acercamiento de los sistemas de tributación directa que sirva a la eliminación de obstáculos fiscales en el seno del espacio común europeo.

⁷ El artículo 94 del Tratado dispone: "El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común". Los únicos instrumentos aprobados bajo esa base jurídica han sido los siguientes: la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, la Directiva 90/434/CEE sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal aplicable a la sociedades de Estados miembros diferentes, la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y la Directiva 2003/49/CE sobre el régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Como no podía ser de otra manera, las Instituciones Forales deben respetar las normas europeas en materia fiscal, pues no en vano el apartado Quinto del número Uno del artículo 2 del Concierto Económico señala entre los principios que debe seguir el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos:

"Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y Normas."

Esta obligación de sometimiento del Concierto Económico a las normas europeas de armonización fiscal no constituye novedad alguna y no es sino consecuencia de lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución española⁸, pasando aquéllas a formar parte del ordenamiento interno superponiéndose al fuero tributario de los Territorios Históricos que tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de la Comunidad Europea⁹. Sí debemos consta-

⁸ Constitución española, artículo 96: "1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno..."

⁹ Ver en este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 (F.J. 3º), 13 de octubre de 1998 (F.J. 5º) o la de 22 de octubre de 1998 (F.J. 2º), recogidas en, "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA Y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. En cuanto a la competencia para la traslación del Derecho Comunitario véase también en dicha obra la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, cuyo F.J. 10º señala: "En efecto, conforme a nuestra doctrina, la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto constitucional rige también para la ejecución del Derecho comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias."

tar en relación con ello la frustración de las autoridades vascas ante la imposibilidad de participar en el proceso de decisión de medidas que inciden directamente en el ámbito de sus competencias exclusivas, aspiración largamente exigida en cada una de las negociaciones de renovación o actualización del Concerto y denegada puntualmente por parte de los representantes del poder central¹⁰.

Por otra parte la Comisión Europea da a conocer mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes (básicamente a través de las llamadas Comunicaciones) sus prioridades en materia de política fiscal y anuncia los criterios que va a mantener al evaluar las políticas fiscales de los Estados miembros, cuyas autoridades tributarias disponen así de un marco de referencia de excepcional importancia a la hora de diseñar sus sistemas impositivos¹¹.

Tampoco es el lugar de profundizar en las propuestas comunitarias en materia de política fiscal. Baste señalar como hitos más relevantes que marcan la práctica actual de la Comisión en la materia, el cambio de rumbo que supuso, por un lado, la Comunicación sobre *“La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”*¹² que marca el final del llamado *“piecemeal approach”*¹³ y el comienzo del conocido como

enfoque global (*“global approach”*) y, por otro, las Comunicaciones *“Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”*¹⁴ y *“Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”*¹⁵, antecedentes inmediatos del llamado “paquete fiscal” integrado por el Código de Conducta aprobado en el ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 así como por las propuestas de directivas para la regulación del régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros¹⁶ y la relativa a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad¹⁷.

Como es sabido el Código de Conducta es un compromiso político que no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de éstos y la Comunidad, tal y como se derivan del Tratado, constituyendo un auténtico “compromiso entre caballeros” no vinculante jurídicamente, en virtud del cual los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas perniciosas en el sentido del propio Código y a revisar las disposiciones y prácticas entonces vigentes, en orden a la revisión y eliminación de las mismas lo antes posible, entendiendo por medidas potencialmente perniciosas aquellas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radica-

¹⁰ Un estudio de la cuestión al hilo de la renovación del Concerto puede consultarse en ENRIQUE LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *“Crisis y renovación del Concerto Económico”*, Ad Concor diam 2005, pag. 97 y ss.

¹¹ Una relación de los últimos documentos de importancia política y estratégica para la fiscalidad de las empresas y los textos correspondientes puede encontrarse en la página web de la Comisión: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/key_documents/index_fr.htm.

¹² COM (1996) 546, de 22 de octubre.

¹³ En la jerga comunitaria se conoce como *“piecemeal approach”* la estrategia seguida por la Comisión en relación con la armonización a través de un enfoque parcial o por partes, por contraposición al *“global approach”* o enfoque global instaurado a partir de la Comunicación de referencia (COM (1996) 546, de 22 de octubre).

¹⁴ COM (1997) 495, de 1 de octubre.

¹⁵ COM (1997) 564, de 5 de noviembre.

¹⁶ COM (1998) 67, de 4 de marzo, antecedente de la Directiva 2003/49/CE de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

¹⁷ COM (1998) 295, de 20 de mayo, antecedente de la Directiva 2003/48/CE de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

ción de la actividad empresarial dentro de la Comunidad al implicar un nivel impositivo considerablemente inferior al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate.

En lo que se refiere al Concierto Económico ni las Directivas comunitarias adoptadas ni las consecuencias que se derivan del Código de Conducta constituyen un problema específico distinto del que pueden plantear a cualquier Estado miembro. De hecho únicamente una medida normativa vasca fue identificada como potencialmente perniciosa de entre las 66 inventariadas inicialmente por la Comisión: los Centros de Coordinación previstos en la Normas Forales del Impuesto de Sociedades de 1996¹⁸.

- b) La interpretación de las libertades fundamentales por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Como ya se ha señalado una de las vías por las que se ha avanzado en la integración de los sistemas fiscales la constituye la interpretación que de las libertades fundamentales ha venido realizando el Tribunal de Justicia (TJCE) al examinar los efectos que sobre ellas derivan de la aplicación de los sistemas fiscales, proceso comúnmente conocido como "integración negativa", que proscribire, en base a la elaboración que del contenido del principio de no discriminación han realizado los Tribunales comunitarios, no sólo las discriminaciones por razón de na-

¹⁸) Los "centros de dirección, de coordinación y financieros" eran personas jurídicas sujetas al Impuesto de Sociedades cuyo objeto principal debía ser la gestión, dirección, supervisión y centralización de las transacciones y servicios de un grupo de empresas de carácter internacional del cual había de formar parte integrante y cuya base imponible, bajo determinadas condiciones, podía determinarse mediante la aplicación de un porcentaje del 25% sobre los gastos, excluidos los financieros, incurridos por el centro. El régimen fue derogado en 2000 respecto de la normativa alavesa y guipuzcoana y en 2001 la vizcaína, si bien, en este último caso fue además declarada incompatible con el mercado común mediante Decisión de la Comisión de 22 de agosto de 2002 (DOCE L 31/26, de 6 de febrero de 2003).

cionalidad sino también cualquier otra forma de discriminación que provoque un efecto equivalente.

Como señala JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS¹⁹ "la libertad de establecimiento garantiza el derecho de los ciudadanos comunitarios al acceso y ejercicio de actividades por cuenta propia en otro Estado miembro, así como el derecho de establecimiento tanto a título principal (constitución de la sociedad y traslado de su domicilio social) como a título secundario (creación de filiales y apertura de agencias y sucursales) y la libre elección de la forma de establecimiento. Se prohíbe así toda medida discriminatoria y restrictiva que obstaculice la movilidad geográfica de personas físicas y jurídicas que quieran desarrollar una actividad autónoma en un estado miembro del que no son nacionales o distinto al del domicilio social de las entidades".

Es conocida la incidencia de la doctrina del TJCE en la fijación del contenido y límites relativos a la no discriminación fiscal y al derecho de establecimiento en Europa²⁰. Sin embargo, creemos que tampoco en esta materia se producen efectos relevantes para el Concierto Económico distintos de los que se plantean para el poder tributario de los distintos Estados miembros. Las Instituciones Forales deben respetar en la misma medida que cualquier otro Estado las consecuencias que se derivan de la jurisprudencia comunitaria en tanto que sus disposiciones puedan constituir un obstáculo para el funcionamiento del mercado común, sea afectando al efectivo ejercicio de las libertades básicas sea limi-

¹⁹) "No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea", JOSÉ MANUEL IGLESIAS CASAIS, Ed. Thomson-Aranzadi 2007. Contiene un completo estudio legal y de la evolución doctrinal y jurisprudencial en torno al derecho de establecimiento en la Unión Europea.

²⁰) Últimamente han tenido especial eco los asuntos C-250/95 Futura, C-141/99 AMID, C-324/00 Lankhorst-Hohorst, C-446/03 Marks&Spencer, C-196/04 Cadbury-Schweppes, C-386/04 Centro di Musicologia, C-524/04 Thin-Cap, por nombrar algunos de los más recientes.

tando el derecho de establecimiento en el seno de la Unión. Algún ejemplo hemos tenido en la materia como es la Decisión de la Comisión 93/337/CEE relativa a las Normas Forales de reactivación de la actividad económica de 1988, de la que más adelante hablaremos.

c) La política de ayudas de Estado

La posibilidad de que las normas fiscales aprobadas en ejercicio de la capacidad normativa derivada del Concerto Económico choquen, bajo determinadas circunstancias, con las reglas de competencia vigentes en la Unión, es donde encontramos los problemas más específicos de encaje de aquél con la normativa comunitaria.

El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el seno del mercado común constituye un elemento consustancial al propio proceso de construcción del mercado integrado. Al servicio de ese objetivo responde, precisamente, lo dispuesto en los artículos 87 y siguientes del Tratado CE. El análisis de dichos preceptos en relación con las normas forales de carácter tributario nos permitirá identificar con claridad cual es el problema específico del Concerto Económico con la normativa europea.

El artículo 87 del Tratado CE dispone:

“Salvo que el presente tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Si bien la aplicación de las reglas relativas a las

ayudas de Estado a la medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas no constituye una novedad, dicha aplicación recibió un enorme impulso a raíz de la aprobación del Código de Conducta²¹ en el que, además de las consecuencias que se derivaban del compromiso político adquirido de desmantelamiento de las medidas potencialmente perniciosas, la Comisión asumió la obligación de elaborar unas directrices sobre la aplicación de los entonces artículos 92 y 93 (hoy 87 y 88) del Tratado CE a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y “ a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas”. Este compromiso fue cumplido por la Comisión con la aprobación de la Comunicación SEC (1998) 1800 final²².

Comienza en ella la Comisión por diferenciar dos tipos de falseamiento que impiden el buen funcionamiento del mercado común: por un lado, aquellas medidas fiscales generales que pueden obstaculizar dicho buen funcionamiento, respecto de las que el Tratado ha previsto la posibilidad de armonizar las disposiciones fiscales de los Estados miembros y, por otro, los falseamientos de la competencia que provienen de las ayudas estatales de carácter fiscal que, a su vez, dependen de un régimen de autorización previo de la Comisión, bajo control del juez comunitario. Es en relación con éstas últimas respecto a las que se prevé la aplicación del artículo 87 del Tratado CE, extrayendo del mismo los requisitos que una medida fiscal debe cumplir para ser considerada ayuda.

²¹) Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. (DO n° C 002 de 6 de enero de 1998).

²²) DOCE C 1998/384, de 10 de diciembre.

1. Requisitos del concepto de ayuda

Para ser calificada de ayuda una medida debe satisfacer acumulativamente los siguientes requisitos:

- a) **Ventaja.** En primer lugar la medida debe ofrecer una ventaja a sus beneficiarios que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja, reconoce la Comisión, puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa, sea mediante la reducción de la base imponible, la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto o a través del aplazamiento, anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.
- b) Financiada mediante **fondos estatales.** La ventaja debe ser concedida por el Estado (o por las entidades regionales o locales de los Estados). Desde este punto de vista una disminución de los ingresos tributarios equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, de tal manera que estos se pueden conseguir mediante disposiciones de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa así como mediante prácticas de la administración tributaria.
- c) Afectar a **los intercambios entre los Estados miembros.** Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico o su medio de financiación. Según jurisprudencia reiterada esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, sin que respecto de tal constatación tenga la menor influencia el hecho de que la ayuda sea

relativamente escasa, el beneficiario tenga un tamaño modesto o carezca de una participación activa en las exportaciones o incluso exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

- d) **Especificidad o selectividad,** en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones, condición que puede derivarse tanto de las disposiciones fiscales como de una práctica discrecional por parte de la administración tributaria. En relación con este requisito resulta especialmente relevante la distinción entre medidas generales y medidas selectivas, por cuanto solo a estas últimas alcanzará la disciplina en materia de ayudas. Así, según la Comisión, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúen en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales, siempre que estén realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de igualdad de acceso y su alcance no sea reducido de *facto*, por ejemplo, mediante prácticas discrecionales en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Finalmente, la selectividad de la medida puede estar justificada por la naturaleza o economía del sistema fiscal, en cuyo caso escaparía a la calificación de ayuda, como es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal, cuya justificación corresponde, en todo caso, al Estado.

2. El concepto de ayuda y las normas forales tributarias

No ofrece ninguna duda el hecho de que las normas forales de carácter tributario son susceptibles de cumplir los cuatro requisitos que acabamos de

enumerar para ser calificadas de ayudas de estado. En este sentido nada diferencia las normas forales de cualesquiera otras normas tributarias emanadas de cualquier Estado miembro. ¿En dónde entonces reside la singularidad de aquéllas? Es precisamente en la interpretación que se realice del requisito de selectividad donde se encuentra el nudo gordiano a efectos de calificar las normas forales como ayudas de estado y no como normas generales.

Como hemos visto en el apartado anterior la medida para ser calificada de selectiva debe favorecer a “determinadas empresas o producciones”. En relación con ello, y según la Comunicación de la Comisión que venimos siguiendo, resulta especialmente pertinente el hecho de que la medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro.

Esta excepción puede derivarse, como también hemos visto, tanto de la definición del ámbito subjetivo de aplicación de la medida (por ejemplo, medidas dirigidas a un sector concreto de la economía o a determinadas formas de empresa, *selectividad sectorial*) o del propio contenido material de las disposiciones (empresas nuevas, requisitos mínimos de inversión... *selectividad material*). Por último la especificidad puede derivar del ámbito de aplicación geográfico de la medida en cuestión (*selectividad regional*).

Pues bien, el hecho de que la medida debe suponer una excepción a la aplicación del sistema general exige determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable, cuestión especialmente relevante en relación con la selectividad regional. Según la Comisión, las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no puede aplicarse el criterio de selectividad, de forma que las medidas de alcance te-

ritorial, regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, siempre que se cumplan el resto de requisitos del concepto de ayuda²³. Una interpretación de esta naturaleza parece derivarse de las Conclusiones presentadas por el Abogado General el 1 de julio de 1999²⁴ en el procedimiento relativo a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la tramitación de un recurso contencioso-administrativo formulado por la Administración del Estado contra la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio²⁵. Sin embargo, dicha interpretación del elemento de selectividad ha sido contestada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el sentido de considerar que 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 CE²⁶.

Aunque tendremos oportunidad de profundizar más adelante en la cuestión planteada, basta por

²³ El párrafo 17 de la Comunicación señala que “la práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 92”.

²⁴ Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Administración del Estado contra Juntas Generales de Gipuzkoa y otros. Conclusiones del Abogado General Sr. D. Antonio Saggio, párrafo 37.

²⁵ Norma Foral 11/93, de 26 de junio y Norma Foral 18/93, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa y Álava, respectivamente.

²⁶ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, recaída en el asunto C-88/03, recurso de anulación incoado por la República de Portugal contra la Comisión Europea en el que solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, en lo relativo a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores.

ahora con constatar que es aquí, en nuestra opinión, donde realmente residen los problemas europeos del Concerto Económico. De prosperar la interpretación de la Comisión cualquier medida fiscal aprobada por los Territorios Históricos adolecerá de selectividad regional por el mero hecho de resultar aplicable solamente en su ámbito de aplicación natural: el Territorio Histórico. De esta manera, asumida la selectividad regional como consustancial al ámbito de aplicación de las normas forales, bastará confirmar la existencia de cualquier diferencia positiva de trato de la normativa foral con respecto a su homóloga estatal, para afirmar la existencia de una ventaja y calificar la medida de ayuda de estado. La consecuencia más obvia sería la de convertir en papel mojado la capacidad normativa foral en materia de fiscalidad empresarial, puesto que dicha calificación implicaría la necesidad de notificar cada medida tributaria, con carácter previo a su promulgación, a la Comisión Europea para su aprobación, que se nos antoja bastante complicada de obtener, ante la constatación de la falta de encaje de medidas como podría ser un tipo de gravamen inferior al vigente en territorio común, en los supuestos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE.

A pesar de lo anterior, y aun cuando acabamos de identificar el problema del Concerto Económico con el contenido que finalmente se predique del elemento de selectividad en su versión territorial del concepto comunitario de ayuda estatal, la cuestión de la especificidad regional en relación con las Normas Forales no se ha planteado sino en contadas ocasiones y en procedimientos relativamente recientes.

En realidad, los Tribunales comunitarios únicamente se han pronunciado sobre el tema en su reciente sentencia de 11 de septiembre de 2008 dictada al resolver la cuestión prejudicial planteada

por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los procedimientos contencioso-administrativos seguidos en impugnación de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005²⁷. Con anterioridad a ésta el Tribunal de Justicia únicamente se enfrentó a la cuestión en relación con la anterior cuestión prejudicial planteada también por aquél en la tramitación de un recurso formulado por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, que incluía las llamadas "vacaciones fiscales" y que dió origen a las mencionadas conclusiones del Abogado General Antonio Saggio, sin que el Tribunal tuviera ocasión de pronunciarse ante el decaimiento del procedimiento principal seguido ante el Tribunal interno.

En lo que se refiere a la Comisión Europea, en ninguna de las Decisiones adoptadas se hace referencia alguna a una eventual selectividad territorial de la normativa analizada, habiendo basado la concurrencia de dicho elemento de selectividad, en todos los casos, en la incorporación a las medidas adoptadas de requisitos de orden material que hicieran afirmar su naturaleza discriminatoria o en la existencia de elementos de discrecionalidad en su aprobación individual.

Han sido, por tanto, únicamente los Tribunales nacionales los que han introducido la cuestión de la selectividad regional en el examen de las normas tributarias vascas y lo han hecho, además, de forma sibilina, puesto que en el análisis realizado, como veremos, ni siquiera se plantea la cuestión de manera explícita.

²⁷ Entre otras medidas incluye la aprobación del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades situándolo en el 32,5%, idéntico al previsto en la Norma Foral 3/96, reguladora de dicho impuesto, previamente anulado por sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

II. LA CAPACIDAD NORMATIVA EN MATERIA DE FISCALIDAD DIRECTA EMPRESARIAL DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS Y SU EJERCICIO

Aun cuando los problemas europeos del Concierto Económico se remontan al instante mismo de la incorporación del Reino de España a la Comunidad Económica Europea en 1986, antes de adentrarnos en el análisis de la problemática del ejercicio de capacidad normativa en materia de fiscalidad empresarial tal y como se ha planteado, debemos comenzar por describir, aun someramente, la situación competencial de los Territorios Históricos en la materia, puesto que dicha situación competencial explicará, en algunos casos, las medidas adoptadas e incluso justificará la existencia de problemas en relación con las mismas. Por otro lado, identificaremos el concreto ejercicio que de dicha

capacidad han realizado los Territorios Históricos mediante la probación de las correspondientes Normas Forales, en aquellas materias que con posterioridad se han revelado conflictivas.

II.1 La capacidad normativa en el Concierto Económico

Además de describir la evolución de la situación competencial en el Impuesto de Sociedades debemos hacer referencia también a otras materias que se han revelado de importancia a la hora de identificar la problemática europea de que tratamos: la competencia en materia de no residentes y las reglas de armonización fiscal (internas) que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos deben respetar, cuya evolución se resume en el siguiente esquema:

CUADRO. 1 Capacidad normativa y reglas de armonización en el Concierto Económico

	Ley 12/1981	Ley 27/1990	Ley 38/1997	Ley 12/2002	Ley 28/2007
Capacidad normativa en el Impuesto Sociedades	Operaciones exclusivas en el PV	VOP<300 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV	VOP<500 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV	VOP<6 mill. euros: Domicilio fiscal en PV	VOP<7 mill. euros : Domicilio fiscal en PV
		VOP>300 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>500 mill. ptas: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>6 mill. euros: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV	VOP>7 mill. euros: Domicilio fiscal en PV y 75% VPO en PV
No residentes	Competencia exclusiva del Estado			Establecimientos permanentes en PV: reglas del I. Sociedades	
Reglas de armonización: presión fiscal efectiva global	No inferior a Territorio común			Equivalente	
Reglas de armonización: libertades de circulación	Libertades de circulación de personas, bienes, ... No efectos discriminatorios No menoscabo de competencia empresarial No distorsión en la asignación de recursos Atención a los principios de política económica general			Libertades de circulación de personas, bienes, ... No efectos discriminatorios No menoscabo de competencia empresarial No distorsión en la asignación de recursos	

a) Evolución de la capacidad normativa en el Impuesto de Sociedades

En el momento de la entrada del Reino de España en la Comunidad Europea se encontraba en vigor el texto concertado aprobado mediante Ley 12/1981, de 13 de mayo, en cuyo artículo 17 se

establecía que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos, entendiéndose que dicha condición se cumplía cuando la totalidad de las instalaciones de la sociedad radicara en territo-

rio vasco, cualquiera que fuera la naturaleza de sus negocios o actividades²⁸.

Esta situación se mantuvo hasta la aprobación de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, en que mediante la modificación del artículo 17 del Concierto Económico se atribuyó capacidad normativa a los Territorios Históricos en relación con aquellas sociedades que tributaran con carácter exclusivo en el País Vasco²⁹ o que manteniendo su domicilio fiscal en dicho territorio sus operaciones no se entendieran realizadas en territorio de régimen común en un porcentaje superior al 75 por ciento.

b) Competencia en materia de imposición de no residentes

En relación con la tributación de no residentes en territorio español el artículo 6 del Concierto de 1981 identificaba como competencia exclusiva del Estado *“la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o Entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español”*, atribución competencial que, como veremos, generó problemas de consideración al enfrentar la normativa foral con el derecho a la libertad de establecimiento.

El carácter exclusivo de la competencia estatal en materia de no residentes se mantuvo hasta la apro-

²⁸) Las reglas de determinación de la llamada “cifra relativa de negocios” eran algo más complejas, pero la simplificación sirve a nuestros propósitos.

²⁹) Se entendía además de manera simplificada que las empresas cuyo volumen de operaciones no excedía de 300 millones de pesetas (1.803.036 €) operaban con carácter exclusivo en el lugar de su domicilio fiscal, tributando íntegramente en él. La cifra fue actualizada en dos ocasiones, la primera a partir de 1997 situándola en 500 millones de pesetas (3.005.060 €) y a partir de 2002 en 6 millones de euros. Desde 2007 dicho importe es de 7 millones de euros.

bación del Concierto Económico operada mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el que desapareció la referencia a la tributación de los no residentes de la relación de competencias exclusivas atribuidas al Estado en el correspondiente precepto (ahora el artículo 5). En su lugar se reconoce la aplicación de la normativa foral en el ámbito del nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, de acuerdo con las mismas reglas previstas para la aplicación de la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 14 del Concierto vigente, es decir, aquellos establecimientos permanentes con domicilio en el País Vasco con volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros³⁰ o que, superando dicha cantidad, realicen menos del 75% de sus operaciones en territorio de régimen común.

c) Normas de armonización fiscal

Por último debemos hacer referencia a dos de las reglas de armonización que el vigente artículo 3 del Concierto Económico impone a los Territorios Históricos a la hora de diseñar su sistema tributario, las contenidas en las letras b) y c) de dicho precepto:

“b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.”

³⁰) Ver nota anterior.

La vulneración de ambas reglas armonizadoras ha sido utilizada profusamente como argumento en cada uno de los recursos planteados contra la normativa foral tanto por la Administración central del Estado como por los agentes institucionales y económicos de las Comunidades Autónomas vecinas, por lo que la interpretación de los mismos se ha revelado, como veremos, de excepcional importancia a la hora de los correspondientes pronunciamientos judiciales.

En relación con la regla armonizadora relativa a la presión fiscal de uno y otro territorio, señalar que, hasta la modificación del Concierto operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, la obligación que se imponía a los Territorios Históricos era la de mantener una presión fiscal efectiva global *no inferior* (hoy "equivalente") a la vigente en territorio de régimen común, mientras que la contenida en la letra c) también fue objeto de modificación por la Ley señalada, sin que los cambios introducidos supongan una modificación del contenido material de la misma³¹, salvo la referencia a la atención a la política económica general, vigente hasta dicha Ley.

II.2. La normativa foral impugnada³²

Aunque, como hemos señalado al principio, la normativa foral aprobada durante las décadas de los ochenta y noventa del siglo pasado fue objeto de

continuos recursos judiciales, el análisis se limita bastante si tenemos en cuenta que, desde el punto de vista de la problemática suscitada en relación con el Derecho comunitario, el estudio debemos ceñirlo a aquellos procedimientos en los que se ventilen cuestiones que potencialmente puedan verse afectadas por la disciplina europea sobre ayudas estatales.

Como se ha anunciado, nuestro estudio abarca los sucesos acontecidos hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 recaída en relación con la Norma Foral 3/1996³³, de 26 de junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en que por vez primera nuestro Alto Tribunal acomete de manera explícita la cuestión de la selectividad regional en relación con las medidas incluidas en dicha normativa. Para llegar a ella debemos analizar la doctrina de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictada en las sentencias relativas tanto respecto de la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de Incentivos Fiscales a la Inversión³⁴, como respecto de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica³⁵. A continuación analizaremos las decisiones judiciales correspondientes a la Norma Foral 3/1996, reguladora del Impuesto de Sociedades, arriba referenciada y a la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre³⁶, en que se incluía

³¹) El número 11 del entonces artículo 4 del Concierto Económico disponía, hasta la reforma operada por la Ley 38/1997, que "Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general."

³²) En el texto del trabajo se seguirá tanto la normativa foral de Bizkaia como las resoluciones judiciales o administrativas recaídas respecto de la misma. Salvo que se diga otra cosa las conclusiones que se ofrezcan resultarán igualmente válidas para la normativa y los procedimientos relativos a los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa.

³³) En adelante las referencias a la Norma Foral 3/1996 se entenderán realizadas también a la Norma Foral 7/1996 de Gipuzkoa y a la Norma Foral 24/1996 de Álava, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos respectivos.

³⁴) También las referencias a la Norma Foral 8/1988, deberán entenderse también hechas en adelante en relación a la Norma Foral 6/1988 del Territorio Histórico de Gipuzkoa y a la Norma Foral 28/1988 del Territorio Histórico de Álava.

³⁵) La Norma Foral 5/1993 se corresponde con la Norma Foral 11/1993, de Gipuzkoa y la Norma Foral 18/1993 de Álava.

³⁶) La Norma Foral 7/1996 se corresponde con la Norma Foral 7/1997 de Gipuzkoa y la Norma Foral 22/1994 de Álava.

un crédito fiscal del 45% para grandes inversiones.

En lo que respecta a las resoluciones administrativas analizaremos las Decisiones de la Comisión Europea relativas a las Normas Forales de incentivos de 1988³⁷ y 1993³⁸ y las relativas a las Normas Forales de 1996 del Impuesto sobre Sociedades y del crédito fiscal del 45% para grandes inversiones³⁹.

III. EL PERÍODO COMPRENDIDO ENTRE 1988 Y 2004

Como se ha señalado al principio de este trabajo, el periodo que se inaugura con la decisión de las Haciendas Forales de hacer uso de la capacidad normativa reconocida en el Concierto Económico para regular aspectos relevantes de la fiscalidad directa empresarial se caracteriza por una permanente reacción contra las disposiciones normativas adoptadas, mediante la interposición de recursos contencioso-administrativos, tanto por parte de la Administración Central del Estado como por agentes institucionales de las Comunidades Autónomas vecinas. Esta proliferación de recursos tiene sus raíces en el hecho de que las Normas Forales, instrumentos normativos a través de los que se manifiestan formalmente las decisiones de las Juntas Generales de los Territorios Históricos en materia fiscal, carecen del rango formal legal, a pesar de que su contenido regula materias sobre las que existe reserva de ley, considerándose disposiciones de naturaleza reglamentaria, de una clase especial, cuya revisión se reside en el orden contencioso-administrativo y no

³⁷ Decisión 93/337/CE, de 10 de mayo de 1993 (DOCE L número 134 de 3 de junio de 1993).

³⁸ Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001 (DOCE L número 40, de 14 de febrero de 2003).

³⁹ Decisión 2002/806 (DOCE L número 279, de 17 de octubre de 2002) y Decisión 2003/27, de 11 de julio de 2001 (DOCE L número 17, de 22 de enero de 2003), respectivamente.

ante el Tribunal Constitucional, como corresponde a las disposiciones homólogas emanadas de los parlamentos estatal o autonómicos⁴⁰.

Sin embargo, esta litigiosidad ("no hay mal que por bien no venga") ha tenido la virtualidad de ofrecernos una construcción jurisprudencial en torno a la naturaleza y límites de las capacidades otorgadas por el Concierto Económico que nos será de gran utilidad a la hora de analizar la problemática que nos ocupa. De esta manera, y siguiendo las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la revisión de las mismas, realizada por el Tribunal Supremo, vamos a poder comprobar cómo, a lo largo de la década de los 90, se ha construido una doctrina jurisprudencial en torno al Concierto Económico que ha ido evolucionando desde posiciones más proclives al reconocimiento de la legalidad de las decisiones adoptadas por las Instituciones Vascas, realizada bajo parámetros de legalidad de orden interno, a la práctica negación de la misma, basada precisamente en argumentos de Derecho comunitario. Esta evolución, como veremos, ha venido alimentándose de una peculiar interpretación de determinadas Decisiones adoptadas por la Comisión Europea y sentencias dictadas por los Tribunales comunitarios, relativas también a las disposiciones normativas aprobadas por los Territorios Forales.

III.1 La doctrina del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación a los argumentos de derecho interno

Como ya hemos señalado, los primeros años de vigencia del Concierto Económico se caracterizan por

⁴⁰ Existe toda una construcción doctrinal y jurisprudencial sobre la naturaleza formal de las Normas Forales y su posición en la estructura y jerarquía de fuentes del Derecho. Para profundizar en la problemática derivada de esta cuestión puede consultarse el trabajo de DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, en "El régimen jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam 2006.

una permanente oposición de la Administración Central del Estado a cuanta normativa hubiera sido aprobada por las Instituciones Forales, en la medida en que ésta se diferenciara mínimamente de su homóloga estatal, situación que se mantiene prácticamente hasta los acuerdos de la llamada “paz fiscal” del año 2000⁴¹.

Consecuencia de esta actividad impugnatoria la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante TSJPV) debió enfrentarse a litigios en los que básicamente la tesis sostenida por la representación estatal venía a poner en cuestión el fundamento mismo de la capacidad normativa foral con argumentos basados principalmente en cuestiones de derecho interno y que venían a resumirse en infracciones de distintos principios fundamentales pertenecientes a lo que se ha venido en llamar la “Constitución económica”: supuestas vulneraciones de los principios constitucionales de igualdad (artículo 14 y 31 de la Constitución Española), solidaridad y proscripción de privilegios regionales (artículo 138) y de medidas que obstaculicen la libertad de circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional (artículo 139) o la salvaguarda de la unidad de mercado o del orden económico general. A su vez las infracciones señaladas se ponían en conexión con supuestas vulneraciones de las normas de armonización contenidas en el propio Concierto Económico; en concreto se argumentaba violación de las reglas contenidas en los números 11 y 12 del artículo 4⁴² del entonces vigente Concierto Económico que, respectivamente, imponían a los Territorios Forales la necesidad, por un lado, de que sus normas no implicaran menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos y en el libre movimiento de capitales y mano de obra, y por el otro que se mantuviera una presión

⁴¹ Ver Nota 1.

⁴² Letras b) y c) del artículo 3 del Concierto Económico vigente.

fiscal efectiva no inferior⁴³ a la existente en territorio de régimen común.

Aun cuando el análisis de la respuesta judicial a dichas alegaciones no constituye el objeto de este trabajo debemos hacer una referencia a la misma por cuanto, como veremos, la vulneración de los principios señalados por la Administración recurrente⁴⁴ se afirmó posteriormente con base en argumentos de Derecho comunitario, separándose completamente, el Tribunal Supremo, de la doctrina hasta entonces elaborada por el TSJPV.

En relación con dichas alegaciones, el TSJPV construye una doctrina que nos parece impecable en la que, partiendo del reconocimiento de la competencia y legitimación de los Órganos Forales para establecer su propio sistema tributario, con base en la declaración constitucional⁴⁵ de amparo y respeto a los Derechos Históricos de los territorios forales, y con apelación a doctrina dictada por el Tribunal Constitucional⁴⁶, reconoce la capacidad de los Territorios Históricos para establecer un sistema tributario diferenciado del común⁴⁷, sin que ello

⁴³ Hoy “equivalente”.

⁴⁴ Esta línea argumental utilizada por la Administración del Estado en sus recursos fue seguida, casi de manera mimética, por la representación procesal de los distintos recurrentes en el caso de las Comunidades Autónomas vecinas.

⁴⁵ Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978.

⁴⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre (RTC 1981/37), 88/1986 de 1 de julio (RTC 1986/88) y 87/1987 de 2 de junio (RTC 1987/87).

⁴⁷ También reconocida por el Tribunal Supremo. En este sentido es clásica la declaración contenida en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia de 19 de julio de 1991 (RJA 1991/6227): “...no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación [establecer] o modificación [regular]”.

pueda entenderse como un obstáculo para la libre circulación de bienes o personas o una vulneración del principio de unidad de mercado o de los principios constitucionales de igualdad o solidaridad.

Los límites infranqueables para el legislador foral los identifica el propio TSJPV⁴⁸ al afirmar, en cuanto al principio de unidad de mercado y las eventuales vulneraciones de la libertad de competencia o de circulación de bienes y personas, que las decisiones normativas no serán un obstáculo salvo que se persiga intencionadamente la finalidad de obstaculizar la circulación o que las medidas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin lícito que las informe y justifique.

En lo que se refiere a la capacidad para separarse de la normativa estatal propone, siguiendo la sentencia del Tribunal Constitucional 37/81⁴⁹ un triple test que las medidas deben superar a efectos de justificar su regularidad constitucional y su compatibilidad con principios rectores de la unidad de mercado o del orden económico nacional: competencia, proporcionalidad y dejar a salvo, en todo

caso, la igualdad básica de los españoles⁵⁰.

En definitiva, y como concluye la sentencia que seguimos, nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisble constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja del Estado.

Las anteriores consideraciones llevaron inicialmente al TSJPV a desestimar las pretensiones anulatorias de la parte recurrente salvo en aquellos casos en que aprecia una contradicción con "posiciones jurídicas fundamentales" como el deber básico de contribuir, principios de progresividad o de capacidad económica, según pautas de proporcionalidad. Ese fue el caso de la declaración de nulidad del artículo 26 de la Norma Foral 3/96, del Impuesto de Sociedades⁵¹ o del crédito fiscal del 45% para

⁴⁸ Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 recaído en recurso planteado por la Administración del Estado contra la Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, en "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-1, pag. 736 y ss: "los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o el Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y por ello las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación pero...no solo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persiguen".

⁴⁹ Fundamento Jurídico 6º de la Sentencia del Tribunal Constitucional C 37/81 [ver nota 46 anterior].

⁵⁰ En el mismo Fundamento Jurídico señalado en la nota anterior se afirma que: "... la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía, ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles". En el mismo sentido pueden consultarse las siguientes sentencias del TSJPV: 12 de febrero de 1998 F.J. 4º [RJA 2066/1995], 24 de julio de 1998 F.J. 1º [RJA 938/1997] y la de 30 de septiembre de 1999 F.J. 7º [RJA 1911/1999].

⁵¹ Sentencia del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 F.J. 7º [RJA 1999/1911], dictada en el recurso planteado por la Federación de Empresarios de la Rioja contra la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades.

grandes inversiones contenido en la Norma Foral 7/1997 del Territorio Histórico de Gipuzkoa⁵².

III.2 La doctrina del TSJPV en relación con los argumentos de derecho comunitario

La apreciación que de la alegación relativa a la supuesta infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE al haberse promulgado las medidas sin su previa comunicación a la Comisión Europea, con su correlativa sanción de nulidad de pleno derecho por vulneración de trámites esenciales de procedimiento, ha sufrido un giro de ciento ochenta grados desde las primeras apreciaciones realizadas por el TSJPV hasta las elaboradas por el Tribunal Supremo a partir del examen de los recursos de casación planteados frente a las resoluciones de aquél.

Ya en las impugnaciones de las Normas Forales de Incentivos de 1988⁵³ tuvo que enfrentarse la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV a la alegación formulada por la abogacía del Estado, en la que, tras consideraciones sobre la doctrina comunitaria sobre el efecto directo del apartado 3 del artículo 88 y del papel de la Comisión y de los Tribunales nacionales en la determinación de la compatibilidad de las ayudas estatales, concluye desestimando la alegación formulada en base a determinadas consideraciones formales, por no entender imputable a la Administración Foral el defecto de notificación de la medida al apreciar que la propia Administración recurrente no podía invocar

un supuesto defecto formal de notificación cuyo cumplimiento solo a ella incumbía, como lo demostraba el hecho de que la propia Comisión se había dirigido al Estado a efectos de recabar información sobre las medidas adoptadas sin que conste que éste se dirigiera a las Instituciones del Territorio Histórico al efecto⁵⁴.

Nos parece un argumento poco convincente por cuanto el efecto directo del apartado 3 del artículo 88, extensamente reconocido por la jurisprudencia comunitaria⁵⁵, no puede enervarse por las eventuales relaciones entre las distintas administraciones internas del propio Estado. Sin embargo, la propia Sala insiste en argumentos de tipo formal⁵⁶ al considerar que la "falta de información a la Comisión sobre las ayudas, artículo 93.3 TCEE...tiene toda la apariencia (dicho problema) de referirse a una cuestión puramente procedimental o de relaciones entre Estados miembros y Comisión" concluyendo que "se trata de una cuestión sustraída al conocimiento de los órganos jurisdiccionales internos, como fruto del propio reparto de papeles y potestades que el engranaje comunitario depara". Niega así la Sala efecto directo a la obligación del Estado miembro de informar sobre el proyecto de ayudas y la posibilidad de sancionar la invalidez de las normas en cuestión en base a dicha infracción formal, afirman-

⁵² Sentencia del TSJPV de 29 de enero de 1999 F.J. 2º (RJA 1999/1387). Meses antes la misma Sala no había encontrado tacha de nulidad alguna al examinar el recurso contra idéntico precepto contenido en la Norma Foral 7/1996, del Territorio Histórico de Bizkaia (ver la Sentencia de 24 de julio de 1998 del TSJPV en "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-58, pag. 1048 y ss).

⁵³ Ver nota 34 anterior.

⁵⁴ Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 (vid nota 48 anterior), Fundamento Jurídico 8º.

⁵⁵ Ya desde la Sentencia Costa/Enel de 15 de julio de 1964 (asunto 6/64) el TJCE declaró que el artículo 93 del Tratado (hoy artículo 88) no genera derechos para los justiciables salvo la última disposición del apartado 3. En el mismo sentido Sentencia del TJCE de 11 de diciembre de 1973, Lorenz c. Alemania, asunto 120/73.

⁵⁶ Sentencia del TSJPV de 12 de febrero de 1998, F.J. nº 9 recaída en relación con el recurso planteado por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 1/1995, de 24 de febrero, sobre Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica (ver "Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004", ALBERTO ATXABAL RADA y JAVIER MUGURUZA ARRESE, Ad Concordiam 2006. Anexo de Jurisprudencia, referencia TSJPV-48, pag. 992 y ss).

do que se trata de una cuestión vedada al conocimiento de los órganos jurisdiccionales internos cuya actividad no puede extenderse a la disposición de carácter general que sirve de base a las ayudas individuales concedidas, que, en su caso, debe ser enjuiciada desde parámetros exclusivos de derecho interno.

La propia Sala rectifica la doctrina expuesta al examinar la validez de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades, asumiendo que las propias normas generales y no solo las medidas concretas de reconocimiento o concesión formal de una ayuda pueden ser tenidas en cuenta como actos sometidos a notificación bajo consecuencias directamente aplicables por los Tribunales nacionales⁵⁷, enfrentándose así, por primera vez, a la necesidad de calificar las medidas bajo el prisma de “ayudas de Estado”. Rechaza la sala, sin embargo, tal calificación, al entender que en el caso de las normas enjuiciadas no concurre el necesario “elemento de extranjería comunitaria” propio de las ayudas estatales, cuya ausencia comporta un indicio de que lo discutido es una cuestión interna a resolver mediante el canon del derecho nacional:

“Pues bien, en el presente caso, ..., se llega a la conclusión rotunda de que se está en presencia de un conflicto de derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no

con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales (aunque sean de contenido similar), de suerte tal que la noción misma de «ayuda de Estado» toma una primordial perspectiva de apreciación externa de lo que un determinado Estado miembro realiza en favor de sus propias empresas nacionales, que no se compadece con que la pretensión de anulación, cuando está vinculada como aquí a los meros requisitos formales de comunicación de la disposición y sin ninguna implicación causal en la posición jurídica de la parte demandante, la promuevan precisamente otros nacionales del mismo país invocando el Derecho comunitario.”

Parece así el TSJPV rechazar la posibilidad de que los ciudadanos españoles aleguen como fundamento de nulidad las normas y principios propios del acervo jurídico comunitario, debiendo limitarse a parámetros de legalidad interna a la hora de plantear sus pretensiones. Esta doctrina es contestada rotundamente por el Tribunal Supremo⁵⁸ afirmando expresamente la legitimación de los recurrentes nacionales para alegar la normativa europea como base jurídica de sus pretensiones de nulidad respecto de las disposiciones forales. Ello abre la puerta a la necesidad de enfrentar las Normas Forales con la concepción comunitaria de ayudas de estado, lo que nos lleva a examinar la interpretación de la misma realizada por el Tribunal Supremo.

III.3 La doctrina del Tribunal Supremo en relación con las ayudas de estado

Como hemos visto hasta ahora, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV no se había enfrentado a la necesidad de confrontar las Normas Forales ante ella impugnadas con la noción comuni-

⁵⁷⁾ Sentencia del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 F.J. 2º (RJA 1999/1911).

⁵⁸⁾ Sentencia de 9 de diciembre de 2004, F.J. 6º (JA 2005/130), dictada en recurso de casación contra la del TSJPV de 30 de septiembre de 1999 (ver nota 51).

taria de ayudas de Estado a lo largo de los procesos planteados tanto por la Administración del Estado como por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el de la Comunidad Castilla-León, el de la de Cantabria o por la Federación de Empresarios de La Rioja y la Cámara de Comercio de Logroño, estos últimos frente a la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades⁵⁹.

Aun cuando, como veremos más adelante, en determinadas decisiones el Tribunal Supremo utiliza argumentos de derecho comunitario para entender vulneradas las reglas de armonización previstas en el Concierto Económico, la primera vez que se enfrenta al reto de calificar determinadas medidas contenidas en las Normas Forales como ayudas de estado es en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, en la que revisa la sentencia de instancia de 30 de septiembre de 1999, dictada en recurso planteado por la Federación de Empresarios de La Rioja contra determinados preceptos de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto de Sociedades que, previa desestimación, como hemos visto, de los argumentos de derecho comunitario alegados, el TSJPV había procedido a declarar la nulidad del artículo 26 de la misma, con base, precisamente en los postulados de derecho interno a que hemos hecho referencia en el apartado II.1.c) anterior, y a desestimar las pretensiones anulatorias de los otros 25 artículos impugnados.

Sin embargo, antes de proceder al análisis de la sentencia de referencia debemos ocuparnos en aclarar determinados antecedentes que vienen a influir, desde nuestro punto de vista, de manera decisiva en la decisión adoptada finalmente por el Tribunal Supremo. Nos referimos, en primer lugar, a la

⁵⁹⁾ También plantearon recurso contra la misma Norma los sindicatos UGT de La Rioja y de Cantabria, si bien resultaron inadmitidos sus recursos por falta de legitimación, negando la concurrencia de interés legítimo en su pretensión.

Decisión de la Comisión 93/337/CEE sobre las Normas Forales de incentivos de 1988, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002, las Conclusiones presentadas por el Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial solicitada por el TSJPV en el recurso planteado por la Administración del Estado contra la Norma Foral de Incentivos de 1993 y las Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio de 2001 y de 20 de diciembre de 2001, declarando la incompatibilidad con el mercado común del crédito fiscal del 45% por grandes inversiones y las llamadas “vacaciones” y “minivacaciones fiscales”. Sin embargo debemos advertir que el análisis que sigue se va a limitar a la perspectiva de la noción de selectividad utilizada por las distintas autoridades en la adopción de sus decisiones, por cuanto, como hemos adelantado, desde nuestro punto de vista, la única problemática específica del Concierto Económico con respecto a la normativa comunitaria la constituye el concepto que finalmente sea adoptado en lo relativo al requisito de especificidad, propio de la noción comunitaria de ayuda, y más en concreto de la vertiente territorial o regional del mismo.

a) La Decisión de la Comisión Europea sobre las Normas Forales de Incentivos de 1988

Como es sabido los Territorios Forales adoptaron en 1988⁶⁰ determinadas medidas de incentiva- ción fiscal a las inversiones en activos fijos materia- les nuevos que cumplieren determinados requisitos⁶¹ que fueron objeto de examen por parte de la Comi- sión Europea a la luz de lo dispuesto en el artículo 88.2 (entonces artículo 93.2) del Tratado y final-

⁶⁰⁾ Ver nota 34 anterior.

⁶¹⁾ En concreto las inversiones debían estar ubicadas en el País Vasco, ser superiores a 8 millones de pesetas, representar al menos el 25% del valor contable del activo de la misma naturaleza de la empresa y ser financiadas al menos en un 30% de su importe con fondos propios de la misma.

mente declaradas⁶² ayudas incompatibles con el mercado común "habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 43 (entonces artículo 52) de aquél", que consagra la libertad de establecimiento.

La vulneración de la libertad de establecimiento la deriva la Comisión del ámbito de aplicación subjetiva de las normas en cuestión, al resultar beneficiarias de las mismas únicamente las entidades que operen exclusivamente en el País Vasco y los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en el País Vasco desarrollan su actividad exclusivamente en él, de manera que una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una agencia, una sucursal o un establecimiento en dicho territorio no podría beneficiarse de las ayudas⁶³. El juicio de selectividad, por su parte, se apoyaba en la constatación de que las medidas "se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas siguientes actividades; la de los intermediarios de comercio, los servicios de alimentación, el arrendamiento de maquinaria, aparatos de medida y elementos de transporte, los servicios personales y los servicios recreativos y culturales". Baste con constatar, a los efectos que aquí interesan, que no se encuentra en la Decisión adoptada referencia alguna a ningún concepto de selectividad "territorial" y sí a la selectividad (sectorial) que se deriva de los sectores económicos excluidos por la medida.

La Comisión exige al Reino de España la modificación del sistema fiscal con el fin de eliminar las distorsiones, habilitando, atendiendo al carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el

País Vasco, un periodo para la supresión exigida que se extendía hasta el 31 de diciembre de 1993.

Como es sabido, el Estado, a fin de dar cumplimiento a la Decisión comunitaria, introdujo una Disposición Adicional (la Octava) en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, en la que se preveía un derecho de reembolso a favor de los residentes de la Unión Europea (que no lo fueran en España) de las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos por operar en los mismos. Con dicha Disposición la Comisión⁶⁴ dio por cumplida su Decisión satisfactoriamente. La Comunidad Autónoma de La Rioja, sin embargo, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la misma que fue finalmente estimado mediante sentencia 96/2002, de 25 de abril, del Tribunal Constitucional, con la oposición de seis de los doce magistrados que componían el pleno del mismo, cinco de los cuales formularon voto particular. Aun cuando, a los efectos que nos ocupan, la sentencia que comentamos no tiene relevancia sino marginalmente, sí nos interesa dejar constancia de ella por la influencia que la doctrina que contiene tuvo, posteriormente, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

b) La cuestión prejudicial de 1997 y las conclusiones del Abogado General Saggio

El segundo acontecimiento que ha influido decisivamente en la conformación de la opinión jurisprudencial de los Tribunales nacionales respecto de la relación entre el Concerto Económico y la disciplina comunitaria de las ayudas de estado, lo constitu-

⁶² Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993 (DOCE L 134, de 3 de junio de 1993)

⁶³ Recordemos que en la fecha en que se aprobaron las medidas se encontraba vigente la versión del Concerto Económico que atribuía al estado la competencia exclusiva en materia de tributación de no residentes (ver Cuadro 1).

⁶⁴ Mediante escrito de 3 de febrero de 2005 dirigido a la Representación Permanente de España en la UE, la Comisión estimó que "el régimen fiscal ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 43 del Tratado CE".

ye la opinión del Abogado General Saggio emitida en relación con la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV al enjuiciar el recurso formulado por la Administración General del Estado contra las Normas de Incentivos Fiscales de 1993⁶⁵.

Las Normas Forales impugnadas establecieron un conjunto de medidas, para el periodo comprendido entre su entrada en vigor y el 31 de diciembre de 1994, que afectaban al Impuesto de Sociedades y al de la Renta de las Personas Físicas, y que venían a concretarse en una serie de beneficios fiscales en relación con determinadas inversiones en activos fijos materiales, I+D, fomento de las exportaciones y de la contratación de personal y creación de empleo, y otros dirigidos a promover la creación (las llamadas "vacaciones fiscales") y capitalización de las empresas (aunque su contenido material no resulta ser lo más relevante de la cuestión puesto que no difiere sustancialmente de cualesquiera otros incentivos vigentes en otros Estados miembros).

La representación del Estado impugnó ante el TSJPV las Normas Forales antedichas por entender que su contenido vulneraba las normas de armonización y coordinación contenidas en los artículos 4 y siguientes del Concierto Económico entonces vigente, así como que resultaban discriminatorias, bajo el prisma de la normativa comunitaria, por cuanto que excluían de su ámbito subjetivo de aplicación a los ciudadanos y a las sociedades de otros Estados miembros que, aun cuando desarrollaran una actividad económica en el territorio vasco, no reunían, al mismo tiempo, la condición de residentes en territorio español.

Conviene recordar ahora que, en la fecha en que se dictaron las disposiciones impugnadas, se encontraba vigente la anterior redacción del artículo

6 del Concierto Económico que atribuía a la Administración del Estado, con carácter exclusivo, la determinación del régimen de tributación de los no residentes, quedando sometidos éstos, en todo caso, a la normativa emanada de aquél. La potencial discriminación alegada, por tanto, tiene su base más en una carencia atribuible a los puntos de conexión del Concierto Económico que a una declaración expresa de las propias Normas Forales en el sentido de excluir de su ámbito subjetivo de aplicación a dichos no residentes, declaración que no existe en ninguna de ellas, salvo en lo que se deriva, implícitamente y "a sensu contrario", de la definición positiva de dicho ámbito.

A la vista del motivo de impugnación alegado por la representación estatal, durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo, el TSJPV se planteó la cuestión de la posible incompatibilidad de las Normas Forales impugnadas con el Tratado CE, por lo que al amparo de lo dispuesto en el artº 234 del mismo planteó "cuestión prejudicial"⁶⁶, ante el TJCE, solicitando que se pronunciara acerca de la siguiente cuestión:

"Si el artículo 52 del Tratado CE debe ser interpretado en el sentido de que se opone al mismo y, en su caso, al artículo 92.1 de dicho Tratado, una reglamentación afectante a un Territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de dicho Territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la proporción mayor del volumen de sus operaciones o tengan su domicilio fiscal en

⁶⁵ Ver nota 35 anterior.

⁶⁶ Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Administración del Estado contra Juntas Generales de Gipuzkoa y otros.

tal Territorio y el volumen de sus operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 por ciento del total volumen de sus operaciones, y no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.”

El 1 de julio de 1999 el Abogado General D. Antonio Saggio presentó conclusiones en las que, tras afirmar que la normativa vasca analizada constituye una medida discriminatoria a efectos del artículo 43 del Tratado CE, analiza la cuestión que desde el prisma de las normas comunitarias sobre ayudas de estado plantea la presencia de diversos sistemas fiscales en un mismo Estado⁶⁷. En concreto, y en relación con el requisito de selectividad, consideró que las Normas debían ser calificadas como “ayudas” y no como medidas generales⁶⁸, sin que la competencia exclusiva de que gozan los Territorios históricos fundamente su adopción a efectos de justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales.

La opinión manifestada por el Abogado General encendió todas las alarmas en la representación vasca por cuanto la asunción de sus criterios por el Tribunal podría suponer un duro golpe a la autono-

⁶⁷ Parágrafo 14 *in fine*, de las Conclusiones.

⁶⁸ El parágrafo 35 de las Conclusiones dice así: “Considero 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.”

mía normativa en el Impuesto sobre Sociedades de que gozan los Territorios Forales. Por ello, se iniciaron urgentes negociaciones con la Administración del Estado a efectos de que por su parte se procediera al desistimiento del procedimiento principal seguido ante el TSJPV y se desactivara, por tanto, la cuestión prejudicial planteada ante el riesgo evidente de que por parte del TJCE se siguieran las tesis del Abogado General. Las negociaciones fructificaron en los acuerdos conocidos como “paz fiscal” suscritos en Comisión Mixta de Cupo celebrada el 18 de enero de 2000, en cuya virtud la Administración del Estado procedió a la retirada de recursos contra más de 75 disposiciones forales, lo que inauguró una época de escasa conflictividad jurídica derivada del ejercicio de la capacidad normativa reconocida en el Concerto Económico, al menos en lo que respecta a las relaciones con la Administración del Estado, que aún hoy se mantiene. Obviamente se consiguió el objetivo pretendido de desactivar la posibilidad de que el Tribunal confirmara las conclusiones del Abogado General.

- c) Las Decisiones de la Comisión Europea sobre las vacaciones y minivacaciones fiscales y el crédito fiscal del 45%

El último de los acontecimientos que creemos que ha influido decisivamente en la doctrina del Tribunal Supremo en la materia que analizamos lo constituye las Decisiones adoptadas por la Comisión Europea mediante las que se declaran ayudas de estado incompatibles con el mercado común tres medidas adoptadas por las Instituciones Forales:

- La ayuda estatal en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones incluida en la Disposición Adicional 4ª de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre⁶⁹,

⁶⁹ Decisión 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001 (DOCE L 17, de 22 de enero de 2003).

- La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio (en adelante “minivacaciones fiscales”)⁷⁰, y
- La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible prevista en el artículo 14 de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio (en adelante “vacaciones fiscales”)⁷¹.

La Comisión Europea se cuida mucho de analizar la selectividad de las medidas desde el punto de vista de la territorialidad de las mismas encontrando elementos de especificidad de orden material que le lleva a afirmar su carácter selectivo⁷². Aun cuando a la hora de redactar estas líneas el Tribunal de Primera Instancia no se ha pronunciado sobre el recurso de anulación formulado contra las Decisiones de anulación mencionadas y que, como hemos dicho, el análisis en ellas desde el punto de vista de la selectividad regional brilla por su ausencia, su contenido ha sido profusamente utilizado por los reclamantes en los procedimientos internos (Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco y asociaciones empresariales de las mismas) contra las normas posteriores, a efectos de afirmar la naturaleza de ayuda de estado de cuanta medida se ha decidido adoptar por los Territorios Históricos.

⁷⁰ Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (DOCE L 279, de 17 de octubre de 2002).

⁷¹ Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001 (DOCE L 40, de 14 de febrero de 2003).

⁷² Las medidas habían sido ya analizadas en expedientes individuales de ayuda y consideradas incompatibles con el mercado común en Decisiones confirmadas por sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99 (asunto DEMESA) y as. ac. T-92/00 y T-103/00 (asunto RAMONDÍN) y en casación por el TJCE en sentencias de 11 de noviembre de 2004, as. ac. C-183/02 y C-187/02 (asunto DEMESA) y as. ac. C-186/02 y C-188/02 (asunto RAMONDÍN).

- d) El camino hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Llegamos ya a lo que hemos calificado al principio como el verdadero “problema europeo” del Concierto Económico que, como hemos visto hasta ahora y vamos a ver en las siguientes páginas, no deriva de una particular actuación, decisión o sentencia de instancia comunitaria alguna, sino más bien de la peculiar interpretación que de las normas comunitarias de las ayudas de estado realiza nuestro Alto Tribunal y, eventualmente, de las consecuencias que respecto de la vulneración de principios constitucionales y de las reglas de armonización concertadas deriva el mismo de las decisiones comunitarias en aquella materia.

La primera vez que el Tribunal Supremo se enfrenta a la cuestión resulta ser a la hora de resolver el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de instancia⁷³ que resuelve el recurso contencioso administrativo planteado por la Administración General del Estado contra las Normas Forales de Incentivos de 1988. Recordemos que en dicha sentencia el TSJPV había rechazado la pretensión planteada por el recurrente en el sentido de entender vulnerado el artículo 88.3 del Tratado CE ante la ausencia de notificación a la Comisión de la medida aprobada a efectos de su preceptiva autorización previa, apelando a argumentos de índole formal relativos a la imposibilidad de achacar el supuesto defecto a las instituciones que adoptaron la medida, por incumbir al propio Estado (recurrente) la obligación de notificación. En cuanto a la cuestión de fondo no apreciaba vulneración de las reglas de armonización contenidas en los números 11 y 12 del artículo 4 del Concierto entonces vigente.

⁷³ Sentencia del TSJPV de 17 de mayo de 1991 (ver nota 48 anterior).

Pues bien el Tribunal Supremo⁷⁴ rectifica la doctrina de la sentencia de instancia basándose precisamente en la concurrencia de un acontecimiento "trascendental e inevitable" (sic) cual era la declaración de ayuda de estado incompatible de dichas disposiciones operada por la Decisión 93/337/CEE y la subsiguiente aprobación de la ya estudiada Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994. Entiende el Tribunal Supremo que el hecho de que para adecuarse a las prescripciones europeas sobre libertad de establecimiento haya sido necesario la promulgación de una compensación a favor de los no residentes en España que a su vez lo fueran en Estado miembro de la Unión Europea supone una discriminación patente de la situación de las empresas residentes en España a las que, por el juego de los puntos de conexión del Concerto Económico, no les es de aplicación la normativa foral (y por supuesto no resultan acreedoras a la compensación fijada en la Disposición Adicional aprobada). Así lo expresa el Fundamento Jurídico cuarto de la Sentencia de 7 de febrero de 1998 (el subrayado es nuestro):

"En efecto si, conforme se expresa en las transcripciones hechas en el precedente fundamento de derecho, para ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que el régimen fiscal vasco no entrañe discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, ha sido necesario que se dicte la disposición adicional 8.º de la Ley 42/1994 y establecer que los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que por ello deban so-

meterse a la legislación tributaria del Estado, pero sin poder acogerse a la del País Vasco en el que operen, habrán de ser reembolsados del exceso de los impuestos abonados, calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el derivado del régimen foral, resulta patente la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal Español.

Así es, porque las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen general, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco.

En estas condiciones y aunque la oposición de la Norma Foral /1988 de Vizcaya (aquí impugnada) al artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea haya quedado obviada respecto a los demás Estados miembros de la Unión Europea, mediante una Ley estatal española, se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concerto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco".

Por su parte en el Fundamento Jurídico nº 4 de la Sentencia de 22 de octubre del mismo año⁷⁵ el Tri-

⁷⁴) Sentencias de 7 de febrero de 1998 (RJA 1998/1911) relativa a la Norma Foral 8/1988 del Territorio Histórico de Bizkaia, de 22 de octubre de 1988 (RJA 1998/7929) respecto de la Norma Foral 28/1988 del Territorio Histórico de Álava y la de 13 de octubre de 1988 (RJA 1998/7912) sobre la Norma Foral 14/1987 del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

⁷⁵) Ver nota anterior.

bunal abunda en el razonamiento anterior:

“No cabe, pues, prueba más palpable de que las Normas Forales conteniendo los incentivos fiscales que se han citado, y, del mismo modo, la número 28/1988 de Álava impugnada en el presente recurso, discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los del resto de los Estados Miembros de la Unión Europea y, por tanto, a los del resto de España.

Se ha puesto, en consecuencia, de manifiesto la vulneración por la Norma Foral 28/1988 de Álava de las reglas once (menoscabo de la libre competencia empresarial) y doce (presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común) del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico de 1981, que conlleva, forzosamente, la nulidad de la Norma impugnada, en su totalidad.

Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias europeas las que han declarado discriminatorias las Normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas”.

Como se comprueba en los Fundamentos Jurídicos transcritos no se apela a la hora de razonar la discriminación imputada a la normativa foral a cuestión alguna relacionada con la disciplina de ayudas de estado sino que parece afirmar la necesidad de una deseable igualdad de trato a cualquier operador, extranjero o nacional, residente o no, con independencia de la calificación de las correspondien-

tes disposiciones como ayudas o como normas generales⁷⁶. En cualquier caso merece la pena constatar cómo el Tribunal Supremo deriva la vulneración de las reglas armonizadoras relativas a la presión fiscal efectiva global y a la libertad de circulación y no discriminación simplemente de las diferencias de tratamiento fiscal, con independencia de la justificación o del origen de dichas diferencias, abandonando completamente la construcción doctrinal elaborada hasta el momento en base a consideraciones constitucionales y de legalidad de carácter interno. Dicho razonamiento pone en cuestión la capacidad normativa reconocida por el Concierto Económico e indirectamente vacía de contenido la propia Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Aun constatando la gravedad de las consecuencias de la argumentación tal y como la propone, en su simpleza, el Tribunal Supremo, debemos ser conscientes de la escasa viabilidad futura de conclusiones similares, en el sentido de derivar vulneraciones de derecho interno del hecho de la diferencia de trato que las Normas Forales pudieran prever para residentes y no residentes, ante el hecho de la superación de dicha situación operada por la modificación del Concierto Económico que remite a las reglas y a la normativa del Impuesto sobre Sociedades la tributación de los establecimientos permanentes de no residentes en territorio español que operen en el País Vasco.

Idéntica doctrina aplica el Tribunal Supremo en el Fundamento Jurídico 3º de su Sentencia de 9 de diciembre de 2004 a efectos de desestimar las

⁷⁶ Así lo entiende también el Magistrado del TSJPV D. JAVIER MURGOITIO en su ponencia “Ayudas de Estado y proceso contencioso-administrativo interno” recogida en las Actas del Congreso Internacional celebrado en Bilbao bajo el título “Concierto Económico vasco y Europa. Concierto Económico, fiscalidad regional y ayudas de estado”. Ad Concordiam 2007, páginas 453 y ss.

pretensiones de los Territorios Históricos relativas al recurso contra la declaración de nulidad del artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades, realizada por el TSJPV en su sentencia de 30 de septiembre de 1999, sin mención alguna a las consideraciones de orden constitucional en las que éste basaba su decisión anulatoria.

Entrando de lleno ya en el contenido de la Sentencia de referencia, y limitándonos en lo posible a la cuestión que aquí analizamos, la primera referencia a las ayudas de estado la realiza el Tribunal en su Fundamento Jurídico 10º al apreciar, de manera poco convincente y escasamente argumentada, una relación directa entre la vulneración del principio constitucional de igualdad (artículo 31 de la Constitución) y la calificación de ayuda de estado de la medida analizada:

“Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de “Ayudas de Estado”, puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.”

Aunque no resulta clara la interpretación de lo argumentado parece afirmar el Alto Tribunal, a sensu contrario, que aquéllos casos en que no se aprecie la naturaleza de ayuda de estado en la medida analizada, no se producirá (¿en ningún caso?) vulneración del principio constitucional en cuestión, anudando la interpretación del contenido de éste último a la que realiza a continuación respecto de la naturaleza de aquélla.

Más enrevesado aún nos parece el razonamiento contenido en el Fundamento Jurídico 11º en el que afirma una supuesta vulneración del principio constitucional de solidaridad en base a la eventual consideración de ayuda de estado de las medidas adoptadas en ejercicio legítimo de una sana “competitividad fiscal”, en virtud de su importancia cualitativa, relacionando aquel principio constitucional (así como el de igualdad), a través de una vinculación entre la “unidad del sistema tributario” y la exigencia de presión fiscal global equivalente, con la “equivalencia financiera” que afirma se debe cumplir en las relaciones de las Comunidades Forales con el Estado; de manera que éstas deben contribuir en igual proporción que las demás al sostenimiento de las cargas comunes, exigencia que, además, se cumplirá cuando “resulte equivalente (aquella aportación) con el saldo neto que se hubiera producido con la hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes”⁷⁷. El régimen de ayudas de estado se convierte además en “indicio suficiente” (sic) para apreciar la falta de equivalencia financiera globalmente considerada entre los sistemas financieros.

Renunciamos a un interpretación razonable del argumento judicial ante la mezcla de conceptos introducidos y el desconocimiento que el Alto tribunal demuestra del modo de funcionamiento de las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado, a través del sistema de cupo, cuya cuantificación,

como es sabido, nada tiene que ver con la normativa tributaria o la recaudación (mucho menos con la falta de ésta o su reducción) de las haciendas forales.

Pues bien, tras las consideraciones anteriores, acomete el Tribunal Supremo el análisis de las ayudas de estado en los fundamentos Jurídicos 14º y 15º, si bien en lo que respecta al juicio de selectividad únicamente formula una referencia a la identificabilidad de los beneficiarios en relación con el ámbito de aplicación territorial de la medida:

77) Literalmente el F.J. 11º de referencia señala: "UNDÉCIMO. — La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto — y no de un impuesto concreto — lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de "equivalencia financiera" (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiéndose que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales.

De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las "Ayudas de Estado", es también indicio suficiente para apreciar una falta de "equivalencia financiera" globalmente consideradas entre los sistemas financieros.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribida toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas "Ayudas de Estado", sometidas a un régimen especial por el Derecho Europeo."

"El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de "sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario" a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal."

No entra, como vemos, el Tribunal a análisis alguno sobre el concepto de selectividad territorial, dando por supuesto que el mero hecho de que el contenido de las medidas sea diferente a las vigentes en territorio común implica el carácter selectivo de aquéllas, ignorando además el hecho de que la normativa foral es de aplicación en todo el territorio del Estado dado que los puntos de conexión no tienen *strictu sensu* una base de naturaleza territorial, de la misma manera que la normativa común es de aplicación, también, en territorio foral.

Para terminar el Tribunal nos ofrece su peculiar interpretación de la trascendencia de las diferencias normativas entre las medidas forales analizadas y sus homólogas en territorio común, llegando a conclusiones manifiestamente erróneas, como es el caso del artículo 43, relativo a la deducción por actividades de exportación, en la que no aprecia su consideración como ayuda por no "constituir un beneficio específico en sentido técnico" cuando en la fecha en que la sentencia fue dictada, la propia Comisión Europea había declarado dicho precepto

ayuda de estado incompatible con el mercado común⁷⁸. Se aprecia cómo el análisis realizado se limita a la constatación y evaluación de las diferencias entre la normativa común y foral, con ausencia de consideración alguna relativa a la doctrina comunitaria en materia de ayudas estatales, y con el resultado de la anulación de trece artículos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, entre los que se encuentran elementos nucleares del mismo, como el tipo general de gravamen.

Opinamos, en definitiva, que se trata de una sentencia que aplica una doctrina manifiestamente errónea de la disciplina comunitaria de ayudas de estado que pone patas arriba el equilibrio de relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco en que el Concerto Económico se traduce, poniendo en cuestión un elemento básico de dichas relaciones, como es la capacidad normativa en materia de fiscalidad directa. Por otra parte, se nos antoja que el *fallo* judicial (en el doble sentido) podría fácilmente haberse evitado de plantear el Alto Tribunal la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a efectos de que, por parte del órgano institucionalmente encargado de hacerlo, se procediera a aclarar el concepto de ayuda, haciendo uso del mecanismo de cooperación prejudicial previsto en el artículo 234 del Tratado CE, planteamiento al que, por lo demás, venía obligado, a tenor de lo dispuesto en el último párrafo de dicho precepto⁷⁹:

⁷⁸) Decisión de la Comisión, de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades (DO 2001, L 60, p. 57), confirmada por sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004.

⁷⁹) Sin que entremos ahora en consideraciones sobre la correcta aplicación en este caso de la teoría del "acto claro", recordar que contra la sentencia comentada fueron interpuestos incidente de nulidad de actuaciones ante el propio Tribunal Supremo así como recursos de amparo, planteados por el Gobierno Vasco, por los Territorios Históricos y las Juntas Generales, ante el Tribunal Constitucional por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución, resultando desestimado el primero mediante auto de 4 de abril de 2005 e inadmitidos a trámite los segundos mediante autos de 26 de febrero de 2007, 18 de abril de 2007 y 9 de mayo de 2007, respectivamente.

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

III.4 Conclusiones

Aunque la última palabra la tendrá el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la respuesta que ofrezca en la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, del análisis realizado podemos extraer algunas conclusiones, que podrían servir de punto de partida para acometer el estudio de los acontecimientos posteriores a la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, del Tribunal Supremo:

PRIMERA. La base de los problemas europeos del Concerto Económico descansa en un doble fundamento: por un lado, el hecho del reconocimiento a un ente subestatal (los Territorios Históricos) de competencias normalmente reservadas a los Estados (fiscalidad directa de las empresas) y, por el otro, la ausencia de instrumentos de armonización en manos de los órganos de la Unión Europea.

SEGUNDA. El problema específico del Concerto Económico en Europa consiste en la interpretación que del elemento de selectividad (en su versión territorial) del concepto de ayuda termine imponiéndose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

TERCERA. Hasta ahora no existe ningún precedente en el que la Comisión Europea haya utilizado una eventual "selectividad territorial" de las Normas Forales a efectos de calificar su contenido como ayudas de estado. En todos los casos en que la Comisión ha adoptado decisiones formales, éstas se han basado en elementos de selectividad sectorial

(Normas Forales de Incentivos a la Inversión de 1988) o material (vacaciones y minivacaciones fiscales y crédito fiscal del 45% para grandes inversiones).

CUARTA. Únicamente en los procedimientos relativos a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJPV la Comisión Europea ha defendido una interpretación de la selectividad territorial que conllevaría la concurrencia del requisito de manera implícita al ámbito territorial de aplicación de la medida.

QUINTA. Han sido los Tribunales españoles, y más en concreto el Tribunal Supremo, los que han elaborado una jurisprudencia, basada en razonamientos que se han revelado con posterioridad manifiestamente erróneos, en la que la selectividad territorial de las Normas Forales se da por supuesta y consustancial al ámbito de aplicación subjetivo de las mismas, y se impone la normativa estatal como referencia necesaria para la identificación y evaluación de la ventaja ofrecida por la medida.

