

Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia

254

El presente trabajo plantea los principales puntos de fricción entre las normas comunitarias sobre Derecho de la competencia fundamentadas en los principios establecidos en el Tratado de la Unión Europea, específicamente la normativa comunitaria sobre ayudas estatales y la capacidad normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos vascos en materia de Impuesto sobre Sociedades, puestos de relieve por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Después de repasar la historia de las complejas relaciones entre Concierto Económico y Derecho europeo, se hace un profundo análisis de la doctrina sobre ayudas de Estado y, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed en el asunto «Azores», se razona cuál debe ser el marco de entendimiento que el Derecho europeo de la competencia impone a la capacidad fiscal de los Territorios Históricos.

Lan honek lehiaren Zuzenbidearen arloan Batasunak eman dituen arauen arteko tirabira nagusiak azaldu nahi ditu, hain zuzen Europar Batasunaren Tratatuan finkatzen diren sustaraietan oinarrituta; tirabira horiek Auzitegi Gorenak 2004ko abenduaren 9an emandako epaiak azaleratu zituen. Bada, lan honek, tirabira horiek azaltzerakoan, estatu laguntzei buruzko Batasuneko araudiaren arabera azalduko ditu, eta Ekonomia Itunak Sozietateen gaineko Zerga dela-eta lurralde historikoei aitortzen dien araugintzako gaitasunari dagokionez. Ekonomia Itunak eta Europako Zuzenbideak historian zehar izan dituzten harreman korapilatsuak berrikusi eta gero, sakon aztertzen da Estatu laguntzen inguruko doktrina eta, 2006.eko Irailaren 6.ko Europako Auzitegi Nagusiaren epaitik eta «Azores» kasuan Geelhoed abokatu nagusi jaunak atera zituen ondorioetatik abiatuta, lehiaren inguruko Europako Zuzenbideak lurralde historikoei zergen arloan duten ahalmenari ezartzen dizkion mugak nola ulertu behar diren arrazoitzen da.

The present work sets out the principal points of friction between the Community regulation about Antitrust law, which grounds are in the European Union Treaty, specifically the Community rules about State Helps, and the capacity that the Economic Accord give to the Basque Historical Territories in terms of corporation tax, highlighted by the Supreme Court, December 9, 2004 order. After a review of the history of the complex relations between the Economic Accord and the European Law, a detailed analysis is presented about the doctrine of States helps. Then, taking into account the decision of the European Court of Justice of September 6, 2006 and the Opinion of the Advocate General Mr. Geelhoed in «Azores» case, it is discussed which must be the frame of understanding within the European Competition Law to allow to the Basque Historical Territories to manage their own tax system.

ÍNDICE

1. Introducción
 2. Las libertades fundamentales y el Concierto Económico
 3. La disciplina comunitaria sobre ayudas de Estado
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Palabras clave: Concierto Económico, Convenio económico, ayudas de Estado, descentralización simétrica, descentralización asimétrica

N.º de clasificación JEL: H25, H71, H87, K21, L53.

1. INTRODUCCIÓN

Durante el pasado año 2005 y lo que llevamos de 2006 hemos asistido al cuestionamiento judicial ante los tribunales ordinarios en España de la legalidad de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos del País Vasco, atendiendo a un argumento de Derecho comunitario europeo de indudable trascendencia, cual es la conceptualización de las normas fiscales vascas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 del Tratado de la Unión Europea. Este cuestionamiento, que ha sido objeto de una repercusión jurídica, política y mediática de indudable importancia, no es sino la última etapa de un proceso de enjuiciamiento de la capacidad normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en materia de fis-

calidad directa en atención a los diferentes parámetros del Derecho comunitario.

En este sentido, hay que recordar que el Tratado de la Unión Europea no establece normas de armonización en materia de fiscalidad directa, sino que define este ámbito como propio de la competencia de los Estados miembros, y mantiene la exigencia de unanimidad del Consejo para poder aprobar directivas que armonicen esta regulación. Esto se ha traducido en que la competencia armonizadora apenas si se ha ejercido y que, en relación al Impuesto sobre Sociedades, casi puede reducirse a la aprobación de tres Directivas: a) la que regula el régimen común de fusiones y escisiones; b) la que pretende la eliminación de la doble imposición en el pago de dividendos entre matrices y filiales de distintos Estados miembros (ambas de 1990); y c) la que afecta al pago de intereses y cánones (de 2003), y a la firma de un convenio internacional entre los diferentes Estados

* Secretario de Coordinación y Asistencia Técnica.

miembros para evitar los problemas de doble imposición derivados de los ajustes en materia de precios de transferencia: la denominada Convención de Arbitraje de 1990 que queda fuera del Derecho comunitario al tratarse de un tratado internacional y no de un instrumento de Derecho derivado comunitario.

No obstante, este principio de respeto a la competencia nacional en materia de fiscalidad directa no impide que el ejercicio de la misma por parte de los Estados miembros quede sometido a los límites dispuestos del Derecho comunitario, y singularmente, al Derecho de la competencia, (los Estados miembros no pueden adoptar disposiciones que impidan el desarrollo del mercado interior en el seno de la Unión Europea).

Si atendemos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea durante la última década y media, dos ámbitos destacan dentro del Derecho comunitario de la competencia por su incidencia en la fiscalidad directa de las empresas: las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado y la prohibición de la concesión de ayudas estatales por parte de los Estados miembros. En este último ámbito la Comisión Europea se ha mostrado muy beligerante en los últimos años, sobre todo a partir de la publicación de su Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas.

Esto es así dado que las normas fiscales que afectan al Impuesto sobre Sociedades han sido identificadas desde hace mucho tiempo por la propia Comisión Europea y también por el Tribunal de Luxemburgo como medidas que potencialmente tienen un efecto destacado en las deci-

siones de localización empresarial y que pueden suponer obstáculos al funcionamiento del Mercado interior, lo cual es contrario a los fines de la Unión Europea reconocidos en el Tratado.

2. LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES Y EL CONCIERTO ECONÓMICO

El primer problema que el Derecho comunitario planteó al sistema fiscal de los Territorios Históricos¹ tuvo más relación con la propia articulación de las competencias tributarias establecida en el Concerto Económico que con el contenido normativo propio de las Normas Forales de los Territorios Históricos.

Así, a partir de 1988 las diputaciones forales y las Juntas Generales comienzan a ejercitar su autonomía normativa en materia de Impuesto sobre Sociedades y establecen una serie de incentivos fiscales diferentes a los vigentes en la normativa aplicable en el territorio de régimen común, con el objeto de dar un impulso a la economía vasca que atravesaba una situación delicada, consecuencia de los importantes procesos de reconversión industrial llevados a cabo.

En aquel momento, el Concerto Económico establecía una serie de puntos de conexión para determinar qué contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

¹ Sistema fiscal emanado del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales realizado por parte de la disposición adicional primera de la Constitución de 1978, y actualizado a través de lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado entonces por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

podían acogerse a la normativa foral del citado Impuesto, pero el propio Concierto Económico reservaba como competencia exclusiva del Estado la tributación de los no residentes, por lo que los incentivos fiscales mencionados no resultaban de aplicación a los contribuyentes no residentes que operasen en los Territorios Históricos mediante un establecimiento permanente.

2.1. **La libertad de establecimiento y la tributación de los no residentes**

Para 1993 ya se habían producido los primeros pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las libertades fundamentales y singularmente sobre la libertad de establecimiento y los efectos que tiene en materia de fiscalidad. Se estableció una máxima en función de la cual no debía discriminarse a los establecimientos permanentes de entidades no residentes pero residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea respecto al trato fiscal de los contribuyentes residentes, pues ello supondría una restricción a la citada libertad de establecimiento contraria al Tratado y, en consecuencia, un incumplimiento de las obligaciones del Estado miembro en sus obligaciones de Derecho comunitario.

La Comisión Europea, como garante del cumplimiento del Derecho comunitario y como elemento activo en favor de la realización del Mercado interior, emitió una Decisión dirigida al Reino de España por la que consideraba contraria a la libertad de establecimiento la regulación establecida en los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades por las Normas Forales de Incentivos

Fiscales a la Inversión de 1988, como consecuencia de su inaplicación a los establecimientos permanentes de entidades no residentes pero residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En último extremo, la protección que la libertad de establecimiento otorga a las empresas implica no obstaculizarlas en el desarrollo de su actividad en cualquier Estado miembro, ya que obligarles indirectamente a constituir filiales para gozar de un régimen tributario igual al que se dispensa a las entidades residentes supondría un serio obstáculo.

Ahora bien, como puede deducirse claramente de lo expuesto, la Comisión Europea no ponía en entredicho la regulación concreta que los Territorios Históricos estaban realizando, ni procedía a realizar una comparación con la normativa vigente en territorio de régimen común o en cualesquiera otros Estados miembros de la Unión Europea, sino que simplemente ponía de manifiesto la vulneración de la libertad de establecimiento al estar excluidos *a priori* de la aplicación de esa regulación fiscal los establecimientos permanentes.

En suma, puede concluirse que la restricción a la libertad de establecimiento se contenía en los propios puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, y en concreto, en la atribución exclusiva de la competencia sobre la tributación de los no residentes a la Administración del Estado, negociada en 1981, en un escenario en el que no se había producido todavía la incorporación de España a las entonces Comunidades Europeas.

De hecho, prueba de lo anterior es que la Comisión Europea entendió suficiente el establecimiento de una compensación por

parte de la Administración del Estado a los no residentes que a la vez fueran residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y que, de haber sido residentes, hubieran podido aplicar la normativa foral de los Territorios Históricos del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra.

Esta solución no dejó de ser precaria, es decir, un arreglo provisional, que vería una solución definitiva en la reforma del Concierto Económico de 1997, cuando se concertó la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los establecimientos permanentes en términos idénticos a la concertación de los residentes, y que se culminaría en la renovación del Concierto Económico de 2002, la que dio lugar al texto actualmente vigente, incorporado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. En esta ley se reconoce la aplicación de la normativa autónoma de los impuestos directos a los no residentes que operen por mediación de establecimiento permanente, en términos idénticos a la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los residentes, pero también permitiendo la aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas utilizando el régimen opcional, reconocido en el artículo 33 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

2.2. Otros aspectos relacionados con las libertades fundamentales

Los Territorios Históricos, al igual que la Administración del Estado, han tenido que asumir los postulados del Tribunal de Luxemburgo en materia de libertades fundamentales y de limitación a su capaci-

dad en materia de fiscalidad directa, adaptando las diferentes disposiciones internas a los pronunciamientos del Alto Tribunal comunitario.

Un ejemplo es el ya mencionado régimen opcional del artículo 33 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que permite a los no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, pero que obtengan una parte significativa de su renta en España (el 75 por 100 o más de la misma), optar por personalizar el gravamen en su Impuesto sobre la Renta de No Residentes a satisfacer a la Administración tributaria correspondiente, aplicando las deducciones y circunstancias personales y familiares reconocidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los contribuyentes residentes, de tal manera que no se produzcan restricciones a la libertad de movimiento de personas dentro de la Unión Europea.

De esta manera, se ponía remedio a las restricciones en las libertades fundamentales declaradas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias como la del asunto Schumacker, y así el Tribunal de Luxemburgo reconoció el derecho de todo ciudadano de la Unión Europea a ver personalizado su impuesto sobre la renta en, por lo menos, un Estado miembro, sea el de la fuente o el de residencia, con preferencia en este último, pero cuando ello no sea posible el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró imprescindible que el Estado de la fuente permitiera la citada personalización del gravamen.

Otras medidas fiscales que han debido modificarse para ser respetuosas con las libertades fundamentales son, por ejem-

plo, las normas sobre subcapitalización o sobre transparencia fiscal internacional, que, desde 2004, no resultan de aplicación a los supuestos en los que estén involucradas otras entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, puesto que son medidas que no se aplican a los residentes, y por ello, se ha eliminado su aplicación respecto a residentes en otros Estados miembros como consecuencia de los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo como la sentencia Lankhorst-Hohorst de 2002.

En este punto, la doctrina establecida por esa sentencia de la Corte de Luxemburgo parece que está siendo matizada por las últimas decisiones del propio Tribunal, como la resultante de la sentencia dictada en diciembre de 2005 en el asunto «Marks & Spencer» o las propias conclusiones del Abogado General Sr. Lèger en el asunto «Cadbury Schweppes» (aún pendiente de sentencia), en la que parece que permite la aplicación de esas normas antielusivas en el contexto de la Unión Europea, pero siempre que solamente se apliquen a montajes puramente artificiales.

En este sentido, hay que recordar que desde 1996 las normas sobre transparencia fiscal internacional en los Territorios Históricos del País Vasco establecían no aplicarlas a entidades residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, pero como consecuencia de acuerdos con la Administración del Estado dichas normas fueron modificadas a partir del año 2000 en sentido contrario, aunque a la vista de la reforma operada con posterioridad, la duración de la modificación no fue relevante.

Es más, en la actualidad también hay otras medidas cuestionadas, directamen-

te o de una manera presuntiva, en nuestra regulación de la tributación directa, precisamente por su falta de adecuación a las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de la Unión Europea. Es el caso del tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes no residentes que obtienen sus rentas sin mediación de establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, fundamentalmente referido al gravamen de rendimientos del trabajo y de ganancias patrimoniales, aunque en estos dos supuestos el Concierto Económico obliga a los Territorios Históricos a mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en territorio de régimen común. Otros aspectos también cuestionados son la regulación de las normas sobre valoración de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades o la diferencia de tratamiento en la eliminación de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según se trate de dividendos procedente de entidades residentes o dividendos satisfechos por otras entidades no residentes, tratamiento asimétrico que plantea problemas de Derecho comunitario cuando las entidades que reparten los dividendos residen en otros Estados miembros de la Unión Europea.

3. LA DISCIPLINA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO

Ahora bien, no era la regulación concreta de la normativa foral de los Territorios Históricos en materia de imposición directa la que planteaba problemas de Derecho comunitario, sino las propias normas de distribución de competencias

establecidas en el Concierto Económico o los acuerdos en materia de coordinación fiscal entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Administración del Estado.

No obstante, el respeto a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de la Unión Europea debe erigirse en un canon esencial a la hora de formular la normativa tributaria por parte de los Territorios Históricos, sobre todo, atendiendo al alcance que a las mismas ha ido reconociendo la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y las diferentes comunicaciones de la Comisión Europea.

Sin embargo, lo que verdaderamente ha trastocado la estabilidad jurídica del régimen del Concierto Económico y de las normas emanadas de las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los últimos años, ha sido la aplicación o la invocación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, cuya observancia en relación con las normas sobre fiscalidad directa fue manifestada en la Comunicación de la Comisión de 1998.

Debemos tener presente además, que la propia Comisión Europea ha hecho pública su intención de realizar importantes esfuerzos de control de las normas sobre fiscalidad directa para evitar que mediante las mismas se proceda a burlar la normativa sobre ayudas de Estado contenida en los artículos 87 y siguientes del Tratado de la Unión Europea.

Y en este sentido, uno de los ámbitos normativos en los que más ha incidido la práctica decisoria de la Comisión Europea es el de la normativa foral de los Territorios Históricos del País Vasco, si bien,

los principales peligros para la normativa foral y para la aplicación del régimen de Concierto Económico no provienen de la actuación de la Comisión Europea sino de diferentes procesos judiciales abiertos ante los tribunales internos en contra de la normativa foral.

No es ocioso recordar en este punto que la abundante litigiosidad hacia las normas forales tributarias de los Territorios Históricos, sobre todo, en materia de Impuesto sobre Sociedades, impulsada durante algunos años desde las más altas instancias de la Administración del Estado, es, sin duda, la causante principal de la inseguridad jurídica creada y de la situación en la que se encuentra la tributación empresarial en los Territorios Históricos. Es necesario destacar la reducida protección jurisdiccional de las normas forales de las Juntas Generales, enjuiciables en estos momentos ante la jurisdicción ordinaria, lo cual no deja de constituir una anomalía jurídica si atendemos al contenido material de las normas forales tributarias y a las normas de enjuiciamiento de las demás disposiciones de idéntico contenido, como las emanadas de la Cortes Generales, de la Comunidad Foral de Navarra o de otras comunidades autónomas, siendo todas ellas competencia del Tribunal Constitucional.

3.1. El primer episodio: la cuestión prejudicial de 1997

El primer gran problema de confrontación entre el Derecho comunitario de la competencia, en su vertiente de prohibición de las ayudas estatales, y la normativa foral emanada en materia del Impuesto sobre Sociedades al amparo de lo

dispuesto en el Concierto Económico, tuvo lugar en relación con las normas forales de impulso a la actividad económica y de incentivos fiscales a la inversión de 1993. Estas normas fueron recurridas en vía contencioso-administrativa por parte de la Administración del Estado y dieron lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la que se dirimía precisamente la caracterización como ayudas de Estado de los incentivos fiscales contenidos en la normativa foral cuestionada, y que fue sometida a conocimiento del Tribunal de Luxemburgo en 1997.

Debemos hacer un inciso en este momento para recordar los cuatro elementos que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea exige para que nos encontremos en presencia de ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado: disposición de fondos públicos; ventaja respecto a las cargas normales del presupuesto de una empresa; afección a los intercambios intracomunitarios; y selectividad, en el sentido de beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones; hay que recordar que están excluidas *a priori* del ámbito de las ayudas estatales las consideradas medidas generales.

Como puede deducirse fácilmente, y a tenor de las consideraciones que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha venido realizando sobre el cumplimiento de esos cuatro requisitos, la clave fundamental se encuentra en el requisito de la selectividad y en la diferenciación entre ayudas estatales y medidas generales.

En este sentido, es importante poner de manifiesto que la Comisión Europea, en su ya mencionada Comunicación de 1998, exponía que tendrían la consideración de medidas generales aquéllas que afectasen a todos los contribuyentes de un determinado Estado miembro, pero también es cierto que en la misma no se plantearon los diferentes problemas que la descentralización política establecida por algunas de las Constituciones de algunos de los Estados miembros de la Unión Europea podían causar en este sentido.

Y aquí radica la esencia del problema, es decir, si debemos identificar toda medida aplicable en un ámbito inferior al de un Estado miembro como selectiva en el sentido del artículo 87 del Tratado de la Unión Europea, y en consecuencia, sometida a las importantes obligaciones formales de comunicación a la Comisión Europea establecidas en el artículo 88 del mismo Tratado. Si es así, la *selectividad regional* podría implicar una contradicción en estructuras constitucionales como la de España, que habilita la presencia de cinco espacios fiscales diferentes dentro de un mismo Estado miembro impidiendo la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las disposiciones que resulten de aplicación a todos los contribuyentes de cada uno de los sistemas tributarios de un Estado miembro descentralizado en materia fiscal o no.

Y no olvidemos que quizás el paradigma más destacado de descentralización fiscal lo constituyen los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra amparados por el reconocimiento de los derechos históricos de los

territorios forales realizado por la disposición adicional primera de la Constitución. Además, existen mayores o menores grados de autonomía y descentralización en otros Estados miembros, como por ejemplo, la autonomía concedida en la República portuguesa a la Región Autónoma de Azores, de la que luego hablaremos, o en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte a la situación existente en regiones como Escocia, Gales o Gibraltar.

De esta manera, podemos distinguir dos criterios de selectividad: por un lado, la selectividad material, en la que son razones de índole sustantiva las que producen una diferenciación objetiva entre beneficiarios de unas ayudas y otras entidades que no son merecedoras de las mismas, por ejemplo, la concesión de una deducción a quien realice actividades exportadoras; y por otro lado, la selectividad regional, en la que el elemento de diferenciación radica en el ámbito territorial de aplicación, como por ejemplo, el reconocimiento de una bonificación a los rendimientos procedentes de Ceuta y Melilla, (no reconocidos a los de otras regiones, y sin que en estos momentos nos pronunciemos sobre la compatibilidad de tales medidas con el Derecho comunitario, sino solamente sobre su conceptualización como ayuda estatal o no).

Incluso, deberíamos plantearnos una diferenciación dentro de la propia selectividad regional, que será de indudable trascendencia para el enjuiciamiento de la conformidad con el Derecho comunitario de la competencia sobre la capacidad normativa de los territorios forales en materia de Impuesto sobre Sociedades: la selectividad, consecuencia de la aplicación de una medida dentro de un espacio geográfico limitado no coincidente con la

totalidad de un régimen tributario, sino solamente con parte del mismo (por ejemplo, la aplicación de una bonificación por la Diputación Foral de Álava a las empresas que se instalen en el Parque Tecnológico de Miñano) y la discriminación geográfica resultante de la aplicación de una medida a todos los contribuyentes sometidos a un mismo régimen tributario, pero que no abarca a la totalidad del Estado miembro (como por ejemplo, la aplicación de la normativa foral navarra del Impuesto sobre Sociedades a los contribuyentes sometidos a la misma, y que no se aplica a todos los contribuyentes del Estado español).

En este último punto es donde se ubica la discusión más trascendental para el régimen de Concierto Económico, obviando además que los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico y en el Convenio Económico no permiten hablar estrictamente de selectividad regional, puesto que no tienen una base territorial estricta, sino que resultan aplicables en el conjunto del Estado español, pero no a todos los contribuyentes; y también obviando en este momento el hecho de que en España no existe ninguna normativa del Impuesto sobre Sociedades que resulte de aplicación a todos los contribuyentes de este Impuesto, en la medida en que ninguna de las cinco disposiciones existentes (las tres Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, la Ley Foral navarra o el Texto Refundido de la Ley estatal aplicable en territorio de régimen común) abarca a todos los contribuyentes.

Teniendo presentes estas consideraciones, vamos a centrar todo el debate sobre la compatibilidad entre la autonomía reconocida por el régimen de Concierto Eco-

nómico y el Derecho europeo sobre prohibición de las ayudas estatales.

En la cuestión prejudicial que se elevó al Tribunal de Luxemburgo, que no fue resuelta al haber desistido la parte actora (Administración del Estado) en el litigio principal antes de su conclusión, dando lugar al archivo de la misma, el Abogado General Sr. Saggio, en sus conclusiones hechas públicas el 1 de julio de 1999, concluía que las normas vascas eran susceptibles de ser consideradas como ayudas de Estado al entender que eran aplicables solamente en una parte del Estado español, en el País Vasco, y por ende, cumplían el requisito de selectividad regional, e incluían disposiciones más beneficiosas que el régimen general aplicable en España.

Deseamos advertir que las conclusiones de un Abogado General no sientan doctrina comunitaria, pues ésta se compone exclusivamente de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero sirven al Tribunal para encauzar su juicio. En efecto, en muchas ocasiones las sentencias del Tribunal siguen las conclusiones expuestas por el Abogado General correspondiente.

Ahora bien, las conclusiones del Sr. Saggio adolecían de dos defectos: en primer lugar, un desconocimiento profundo del régimen de Concierto Económico, que no puede identificarse con un régimen de ámbito regional, ni con una excepción al régimen general aplicable al conjunto del Estado, que él identificaba con la regulación vigente en territorio de régimen común; y en segundo lugar, procedía a dar una solución simplista que no tenía en cuenta el principio de autonomía institucional de los Estados miembros y del res-

peto a la misma que procura el propio Derecho comunitario.

En cuanto a la primera de las cuestiones, es evidente que el Abogado General no comprendió la naturaleza de la concertación tributaria en España, en la que no existe una base territorial diferenciada, sino un reparto de competencias entre las diferentes Haciendas en función de criterios tales como el domicilio fiscal, el volumen de operaciones o el lugar de realización de las mismas, pero que, una vez determinada la competencia normativa correspondiente, la citada normativa se aplica a todas las operaciones realizadas en el conjunto del Estado y da lugar al ingreso de cuotas tributarias hasta en cinco administraciones, aplicando la normativa de cada una de ellas, con lo que no puede concluirse que exista tal base regional para la aplicación del régimen concertado.

Por otro lado, es consecuencia ineludible de lo anterior que ninguna de las normas existentes en España sea más general que las demás; o todas son normas generales, cada una en su sistema tributario, o ninguna lo es, puesto que para todas rigen los mismos criterios de distribución de competencias. De la misma manera que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia no es aplicable a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, tampoco lo es el Texto Refundido de la Ley estatal, y en su caso, cualquiera de esas normas, la que corresponda en cada momento, sirve para liquidar la deuda ante cualquiera de las Administraciones que sean competentes.

Las conclusiones del Abogado General no tuvieron en consideración la compleji-

dad resultante del reparto de competencias normativas tributarias establecido en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio Económico con Navarra: se limitó a aplicar unos esquemas de Estado central con particularidades regionales a una realidad distinta.

Estas conclusiones de todas formas, provocaron un precedente argumentativo que tuvo muy graves consecuencias. Aunque no dieron lugar a pronunciamiento alguno del Tribunal de Luxemburgo, sirvieron para que algunas Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco o determinadas entidades empresariales de las mismas entablaran procedimientos judiciales internos, cuyas consecuencias pudieron vislumbrarse en toda su crudeza al conocerse el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, de la que posteriormente hablaremos.

3.2. Las Decisiones de la Comisión sobre determinados incentivos fiscales

Superado transitoriamente el problema planteado por las conclusiones del Abogado General, la Comisión Europea, en el ámbito de su estrategia puesta de manifiesto en su Comunicación de 1998, comenzó a evaluar, a instancias de determinadas denuncias de competidores o de comunidades autónomas limítrofes con el País Vasco, una serie de medidas fiscales contenidas en la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista de la disciplina de ayudas estatales.

Ahora bien, hay que reseñar desde un primer momento que en ninguno de esos supuestos que vamos a enumerar la Co-

misión Europea hizo mención alguna a las conclusiones del Abogado General ni apreció la existencia de selectividad regional por tratarse de Normas Forales no aplicables a todos los contribuyentes residentes en España, sino que los juicios de selectividad se hicieron en todo momento según criterios materiales o de fondo, de requisitos concretos exigidos por cada una de esas medidas fiscales para su aplicación, que generaban el que no pudieran aplicarse a todos los contribuyentes sometidos al sistema tributario del concreto Territorio Histórico, sino solamente a algunos de ellos.

Hay que tener presente que las ayudas estatales están prohibidas por el Tratado de la Unión Europea en la medida en que pueden falsear la libre competencia. Precisamente el fomento de la libre concurrencia y la eliminación de los obstáculos a la misma, al igual que lo expuesto en relación con las libertades fundamentales, son requisitos ineludibles para la realización del Mercado interior, que era uno de los objetivos esenciales de la Unión Europea a partir del Acta Única Europea de 1987 y, sobre todo, del Tratado de Maastrich de 1992.

Así, la Comisión Europea ha identificado hasta cinco medidas fiscales contenidas en la regulación de los Territorios Históricos vascos del Impuesto sobre Sociedades como ayudas estatales incompatibles con el Mercado común. Ha iniciado así mismo los procedimientos administrativos correspondientes y emitido las correspondientes Decisiones que han sido todas ellas objeto de recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de las autoridades del Reino de España estando aún pendientes de resolver.

Por un lado, mediante sendas Decisiones de 11 de julio de 2001, la Comisión Europea identificó como ayudas estatales incompatibles con el Mercado común y concedidas ilegalmente por las autoridades españolas las reducciones de la base imponible para empresas de nueva creación establecidas en el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 y el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones aplicable a grandes proyectos de inversión², al no haber sido objeto de notificación a la Comisión por el procedimiento regulado en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

Posteriormente, por Decisión de 20 de diciembre de 2001, la Comisión europea entendió también que constituía una ayuda de Estado ilegal e incompatible con el Tratado de la Unión Europea la exención temporal durante diez años para las empresas de nueva creación establecida en el artículo 14 de las Normas Forales de medidas de reactivación e impulso a la actividad económica e incentivos fiscales a la inversión de 1993, también conocidas como *vacaciones fiscales*.

Además, han sido objeto de declaración como ayudas de Estado el derogado régimen especial de los centros de dirección, coordinación y financiero establecido en el Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia en 1996, y la deducción por actividades de exportación, regulada en el artículo 43 de las

Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996. En este último caso también ha sido declarada ayuda de Estado la deducción correspondiente a la legislación navarra y la del territorio de régimen común, aunque este último supuesto ha sido considerado como ayuda estatal incompatible con las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, y los efectos de la Decisión han sido mucho más reducidos al no exigirse la devolución de las ayudas disfrutadas³.

En todos los supuestos mencionados, como ya hemos expuesto, la Comisión Europea identifica un elemento de selectividad material como justificador del concepto de ayuda estatal, un ejemplo ilustrativo sería el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, cuando se exige la inversión de una cuantía superior a 2.500 millones de pesetas. De esta forma se está restringiendo de tal manera su ámbito de aplicación objetivo, que solamente puede favorecer a las grandes empresas capaces de desarrollar tal tipo de proyectos de inversión, con lo que entiendo cumplido el requisito de selectividad material a los efectos de su consideración como ayuda de Estado.

En este sentido, es revelador el hecho de que, conociendo el tenor de las conclusiones del Abogado General antes mencionadas, la Comisión Europea no haya hecho ni la más mínima mención a las mismas, sino todo lo contrario, se ha encar-

² Dichas reducciones son aplicables durante los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad y conocidas como mini-vacaciones fiscales, y el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones correspondientes a grandes proyectos de inversión en los que se invirtieran más de 2.500 millones de pesetas, además de exigir el cumplimiento de otra serie de requisitos.

³ No obstante, por Decisión de 22 de marzo de 2006 la Comisión Europea también ha considerado que tal deducción es incompatible con el Tratado de la Unión Europea pero ha aceptado una derogación paulatina de la deducción por parte de las autoridades españolas, sin llevar adelante un procedimiento administrativo que obligue a la recuperación de las ayudas disfrutadas.

gado de enfatizar que el cuestionamiento por razones materiales de estas medidas fiscales no implicaba en ningún momento un menoscabo de las competencias dimanantes del régimen de Concierto Económico ni un cuestionamiento del mismo desde el punto de vista del Derecho comunitario.

Es más, en las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a propósito de este tipo de medidas fiscales⁴, el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que no se cuestiona en absoluto la posibilidad de dictar disposiciones generales aplicables en el ámbito del Territorio Histórico correspondiente.

Como puede deducirse claramente de lo anterior, si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea está reconociendo la posibilidad de que existan medidas generales en el ámbito del sistema tributario de un Territorio Histórico, está excluyendo implícitamente la doctrina del Abogado General, puesto que en aplicación de aquélla no cabría la existencia de medidas generales en el ámbito de un Territorio Histórico, teniendo presente la oposición conceptual entre ayuda estatal y medida general.

Es muy importante destacar que, pese al conjunto de Decisiones de la Comisión,

⁴ Sentencias pronunciadas respectivamente el 6 de marzo de 2002 y el 11 de noviembre de 2004 en relación con la aplicación de las mini-vacaciones fiscales y del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones a las empresas Demesa y Ramondín, respecto de las que comenzó la actuación de la Comisión europea en 1997 para cuestionar estos incentivos en su aplicación a casos concretos y que dio lugar a sendas Decisiones de 1999 declarando tales incentivos como ayudas estatales ilegales incompatibles con el mercado común en los términos expuestos.

verdaderamente amplio, respecto a determinadas medidas fiscales de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos vascos a las que se ha aplicado la disciplina sobre ayudas estatales, en ninguno de ellas se encuentra asomo alguno de aplicación de la doctrina del Abogado General, ni se da por tanto indicio de la validez de la misma. Más bien se puede deducir todo lo contrario, tanto de la práctica decisoria de la Comisión como del concreto tenor de los pronunciamientos del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3.3. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Ahora bien, la doctrina contenida en la conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, amén de su escaso eco en los pronunciamientos de la Comisión europea y de los Tribunales de Luxemburgo, ha tenido su contrapunto en la eficacia que se le ha dado en el ámbito interno.

Cuando se hacen públicas el 1 de julio de 1999 las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio en la cuestión prejudicial de 1997, los diferentes recursos interpuestos contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996 estaban ya casi pendientes de las primeras sentencias, y en ellos se había hecho una enunciación más o menos explícita de los argumentos por los que las normas forales vascas podían considerarse como ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea, pero no habían recogido todavía el tenor de las conclusiones del Abogado General.

No obstante, algunos recursos, como el de la Federación de Empresarios de La Rioja, establecía el argumento de Derecho comunitario como uno de los centrales, y aun así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó en septiembre de 1999 esas alegaciones, estableciendo expresamente que no apreciaba la concurrencia de ningún elemento de Derecho comunitario en el asunto en cuestión, negando la posible consideración como ayudas estatales las disposiciones citadas. De hecho, simplemente estimó el recurso por lo que al artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades se refería, en la medida en que consideraba que las *mini-vacaciones fiscales* suponían una vulneración de las normas de armonización contenidas en el artículo 4 del entonces vigente Concierto Económico.

Ahora bien, la Federación de Empresarios de La Rioja, a la hora de interponer el correspondiente recurso de casación contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a que acabamos de referirnos, sí incluyó el cuerpo completo de la argumentación del Abogado General Sr. Saggio para justificar la interposición de su recurso de casación, asumiendo que esas conclusiones eran doctrina firme del Tribunal de Luxemburgo. Así pues, solicitaba la anulación de las disposiciones recurridas ya que, pudiendo ser ayudas estatales, adolecían de vicio de ilegalidad al no haber sido notificadas a la Comisión Europea de conformidad con lo previsto en el artículo 88 apartado 3 del Tratado.

La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 por la que se resuelve el citado recurso de casación acoge la tesis de la Federación de Empresarios de La Rioja y, sin cuestionarse

siquiera la elevación de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entiende que existe una doctrina reiterada del mismo que permite configurar las normas forales como ayudas estatales por su carácter selectivo regional. Además, y en tanto en cuanto incorporen una ventaja en relación con la normativa estatal, erigida en normativa de general aplicación en el Estado español, procede a anularlas debido al defecto de notificación a la Comisión Europea exigida por el Tratado.

La doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 incluso comete el error de calificar como medida general no susceptible de ser considerada ayuda estatal la deducción por actividades de exportación, cuando el 15 de julio de 2004 el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea había confirmado plenamente su carácter de ayuda de Estado contraria al Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, como hemos expuesto.

Además el escaso rigor del Tribunal Supremo es patente al aceptar como doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea algo que no era sino una paráfrasis de las argumentaciones del Abogado General Sr. Saggio en la ya mencionada cuestión prejudicial, dando muestras claramente de que la máxima jurídica de *iura novit curia*⁵ no resultaba de aplicación al caso concreto.

Con independencia de los errores conceptuales y jurídicos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, cuya depuración habrá que confiar

⁵ El juez conoce el derecho (principio general de legislación internacional).

a los oportunos recursos habilitados por nuestro ordenamiento jurídico, y en particular, al recurso de amparo interpuesto ante el Tribunal Constitucional por las instituciones vascas, es cierto que su doctrina ha empañado el horizonte de seguridad jurídica y de estabilidad de la normativa vasca del Impuesto sobre Sociedades.

3.4. **El segundo episodio: la Región Autónoma de Azores**

El máximo órgano jurisdiccional de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se ha enfrentado por vez primera con la aplicabilidad de las normas sobre ayudas estatales a las disposiciones fiscales emanadas de entidades infraestatales con autonomía para ello.

Como hemos expuesto anteriormente, hay otras regiones europeas que pueden encontrarse con problemas similares a los que afectan a los Territorios Históricos del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra en materia de ayudas estatales y fiscalidad directa de las empresas, y entre ellas, destacan los asuntos relativos a la Región Autónoma de Azores en Portugal y de Gibraltar en el Reino Unido, el último de los cuales está pendiente en estos momentos de sentencia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En estos supuestos ha sido la Comisión Europea la que, en cierta medida asumiendo por vez primera la doctrina del Abogado General Sr. Saggio, ha planteado mediante sendas Decisiones la conceptualización como ayudas de Estado de diversas disposiciones fiscales aplicadas en ambos territorios en forma de tipos impositivos reducidos, basando tal

conceptualización en el carácter regional de la regulación y por ende en la selectividad regional de la medida.

Obviamente, ante tales Decisiones los Estados miembros afectados (Portugal y Reino Unido) han interpuesto los correspondientes recursos de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en los que además han intervenido otros Estados miembros, como España, en contra de las tesis de la Comisión Europea en el sentido de considerar como ayudas de Estado tales disposiciones fiscales según un criterio de selectividad regional.

El procedimiento que ya ha concluido ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es el asunto referente a los tipos impositivos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades en la Región Autónoma de Azores en Portugal, en el que, después de la celebración de la correspondiente vista el 6 de septiembre de 2005, fueron hechas públicas las conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 20 de octubre de 2005 y en el que se ha dictado la sentencia definitiva el 6 de septiembre de 2006, que, dada la importancia del asunto, ha dado lugar a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se reúna en su composición plenaria de Gran Sala⁶, lo que refuerza todavía más la importancia que tendrá para el futuro la decisión del Tribunal.

En este caso fue el Abogado General Sr. Geelhoed el que hizo públicas sus con-

⁶ Habitualmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelve los asuntos en forma de Sala, integrada por cinco jueces, pero cuando la relevancia del asunto o la importancia de la doctrina aconsejan lo aconsejan, el Tribunal se reúne en forma de Gran Sala, siendo vinculante para las Salas del Tribunal en el futuro la doctrina contenida en las sentencias emitidas por la Gran Sala.

clusiones el 20 de octubre de 2005, y en ellas afirma que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea nunca se ha pronunciado sobre una cuestión como la que venimos exponiendo, lo que pone de manifiesto la falacia contenida en la argumentación de la Federación de Empresarios de La Rioja en el recurso de casación interpuesto y, con más importancia todavía, la manifiesta arbitrariedad en que incurre el Tribunal Supremo al anular unas disposiciones alegando una doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, ahora, se muestra como inexistente con toda su crudeza en las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed.

Además, después de esta afirmación, analiza la importancia del asunto, y entiende que existe un interés destacado por todos los Estados miembros en que se clarifique el régimen de aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las disposiciones fiscales dictadas por órganos infraestatales dotados de autonomía para ello en el Estado miembro que se trate, precisamente por las consecuencias que tiene su categorización o no como ayudas de Estado, y en concreto, por la obligación de notificar a la Comisión Europea los proyectos de ayudas que se pretenda adoptar y la consecuente ilegalidad de las mismas si se omite este trámite.

Por otro lado, subraya la importancia de la cuestión en la medida en que se encuentra en juego el encaje de las disposiciones de Derecho comunitario y el principio de autonomía institucional de los Estados miembros y el respeto a sus estructuras constitucionales.

Con esos mimbres, el Abogado General entiende que existen tres situaciones

de descentralización del poder tributario que deben ser tenidas en cuenta a la hora de responder a la cuestión crucial a la que se enfrenta. De esa cuestión deriva la aplicación o no del estricto régimen de ayudas estatales, y de la que podría derivar, añadimos nosotros, la corrección de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 o, por el contrario, su incompatibilidad con una aplicación correcta y uniforme del Derecho europeo.

Las tres situaciones identificadas por el Abogado General Sr. Geelhoed son las siguientes:

— *Decisión unilateral del Estado central*: el Abogado General identifica como primer supuesto el hecho de que el Estado central decida la reducción del tipo de gravamen en una región determinada, sin que exista una atribución de autonomía para ello. En tal supuesto, entiende, correctamente, que existe selectividad regional, y en consecuencia, puede aplicarse el régimen de ayudas estatales, porque se está estableciendo una diferencia regional respecto al ámbito general de aplicación de la normativa en cuestión.

— *Descentralización simétrica*: es el supuesto en el que una determinada disposición no es decidida por el Estado central, sino que se descentraliza en todas y cada una de las entidades infraestatales de que se trate, por ejemplo, la posibilidad de poner un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles atribuida a los Ayuntamientos. En tales casos, al entender que no existe una normativa general que pueda ser comparable, sino que la normativa general es que cada Ayuntamiento fije su tipo de gravamen, el Abogado General entiende que

en estos supuestos nunca puede aplicarse la normativa sobre ayudas estatales.

— *Descentralización asimétrica*: el Abogado General llega al supuesto más conflictivo, que es el que corresponde a Azores, o a Gibraltar, o a los Territorios Históricos del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra, y que se da cuando sólo algunas entidades infraestatales tienen descentralizada la competencia tributaria, con exclusión de la potestad estatal, y no todas las demás.

En este caso, el Abogado General entiende que no se puede predicar una aplicación incondicionada de la normativa sobre ayudas estatales, pues eso sería tanto como asumir que no cabe que las estructuras constitucionales de los Estados miembros establezcan estos esquemas de descentralización política, lo que supondría una intromisión irrazonable en su esfera de autonomía.

No obstante, también entiende que hay que poner cautelas, y no excluir en todo caso de descentralización asimétrica la aplicación de las normas sobre ayudas estatales, pues ello implicaría abrir la puerta para que los Estados miembros pudieran burlar con facilidad la prohibición de la concesión de ayudas estatales establecida en el artículo 87 del Tratado.

Y para buscar un punto de equilibrio, el Abogado General entiende que solamente estarían excluidas de la normativa de ayudas de Estado por un criterio de selectividad regional aquellos supuestos de descentralización asimétrica en los que la entidad infraestatal goce de lo que él denomina autonomía total.

La autonomía total debe entenderse como la adición de tres tipos concretos

de autonomía que deben darse en el ente infraestatal que aprueba la regulación tributaria controvertida, a saber:

— *Autonomía institucional*, en función de la cual la atribución de esta autonomía normativa sea consecuencia de la estructura constitucional y organizativa del Estado miembro de que se trate, lo que en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra es indiscutible en la medida en que deriva de la propia Constitución de 1978, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco o del Amejoramiento del Fuero navarro y de los vigentes Concierto o Convenio económico, estando dotadas además las instituciones competentes de los territorios forales de la organización precisa para ejercer tales competencias.

— *Autonomía de procedimiento*, en el sentido de que los órganos infraestatales tengan sus propios procedimientos de decisión en los que no haya la más mínima intervención de las instituciones centrales del Estado, lo que también es indudable en el caso vasco o navarro en la medida en que son sus Juntas Generales y Diputaciones Forales (Parlamento y Gobierno Foral en Navarra), elegidos democráticamente por sufragio universal por los ciudadanos las que actúan procedimentalmente con plena autonomía en el diseño de sus normas tributarias, por lo menos, en lo que a la imposición directa de la que tratamos se refiere.

— *Autonomía económica*, en el sentido de que las decisiones de política fiscal que se adopten por las entidades infraestatales correspondientes sean soportadas por las mismas, sin transferencias cruzadas compensatorias por parte del

Estado central, lo que también ocurre en el caso vasco y navarro. Esto es así dado que el sistema de Concierto o Convenio se basa en un criterio de riesgo unilateral para los territorios vascos y la reducción de su capacidad recaudatoria no implica recibir más dinero del Estado central (que solamente se recibe para atribuir los rendimientos de determinados impuestos no concertados, como los que gravan las importaciones), sino lo contrario, esto es, el cupo (o aportación) que se paga al Estado no depende de la propia recaudación, sino de los presupuestos del Estado central, en los que no tienen ninguna incidencia las decisiones de política económico-fiscal de los territorios forales.

El Abogado General concluye que si se dan tales elementos de autonomía, es evidente que la región autónoma correspondiente y el resto del Estado no son ámbitos comparables, y los operadores económicos actúan en situaciones económicas y jurídicas no comparables, que hacen que deba desestimarse la concepción como ayudas de Estado a esas disposiciones fiscales autónomas.

Sin entrar por el momento en el análisis del alcance de esta doctrina, es cierto que el análisis del Abogado General Sr. Geelhoed⁷ permite resolver de una manera satisfactoria la compatibilidad entre las normas del Derecho comunitario de la competencia en materia de ayudas estatales y las estructuras constitucionales de los Estados miembros.

Es más, así lo ha entendido la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en su sentencia de 6 de septiembre de 2006 por la que ha resuelto definitivamente el asunto, acepta expresamente toda la argumentación del Abogado General, haciéndola suya e incluso remitiendo a las propias Conclusiones del Sr. Geelhoed para no caer en reiteraciones innecesarias.

El Tribunal establece, por tanto, por primera vez, que las regiones infraestatales pueden tener sistemas tributarios propios y normas fiscales diferentes a las del resto del Estado, con tal de que dispongan de la suficiente autonomía política y económica al adoptar esas decisiones, concretando luego esa autonomía suficiente según los criterios expuestos por el Abogado General.

Pero además, también pone de manifiesto que la posición de la Comisión Europea en este asunto, y la del Tribunal Supremo español en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, son totalmente contrarias al propio texto del Tratado de la Unión Europea y a la jurisprudencia de la Corte de Luxemburgo en la materia.

3.5. Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo

Sin duda, de perpetuarse la doctrina del Tribunal Supremo, que obviamente no pudo tener en consideración las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed ni la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006, ya que todavía no habían sido conocidas, se produciría una negación de la capacidad normativa de los territorios forales (País Vasco y Navarra), y el vaciamien-

⁷ Del análisis realizado por el Abogado General Sr. Saggio no reniega el Sr. Geelhoed en la medida en que entiende compatible su doctrina con el pensamiento que patentizó el Sr. Saggio, y entender que aquél hacía referencia a unas disposiciones coyunturales, y en consecuencia, no establecía principios jurídicos generales.

to por una puerta falsa del bagaje competencial que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra reconocen a los territorios forales.

Además, tal doctrina supondría, en cierta medida, que el Tribunal Supremo español desempeñara un papel de garante de la aplicación del Derecho comunitario inconsistente con la propia formulación del mismo realizado por parte de los miembros del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en concreto, patentizado en la doctrina autorizada del Abogado General expuesta con anterioridad y en la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de 6 de septiembre de 2006, que asume plenamente esa doctrina.

Pero es alta la preocupación, en la medida en que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 ha reanimado a determinadas comunidades autónomas limítrofes con el País Vasco en sus esfuerzos por luchar contra la autonomía normativa que la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconocen a los Territorios Históricos. En ese camino de aumento de la litigiosidad con la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha iniciado una senda de aceptación acrítica de la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que, por otro lado, ni tan siquiera constituye jurisprudencia a los efectos de lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 1 del Código Civil.

Así, hemos visto cómo en el cuarto trimestre de 2005 y durante el primer se-

mestre de 2006 se adoptaban decisiones de suspensión cautelar de la vigencia de determinadas disposiciones forales en materia del Impuesto sobre Sociedades, y que incluso se anulaban algunas de ellas mediante un incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, obviando completamente la doctrina expuesta por el Abogado General Sr. Geelhoed, y generando una situación de mayor inestabilidad jurídica en el sistema tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que en nada ayuda a solucionar la cuestión.

No obstante, también hay que reseñar que en los últimos tiempos (finales de junio y principios de julio de 2006), la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco comenzó a vacilar en cuanto a la aplicación de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 a los nuevos litigios, cuando los primeros de ellos habían concluido los trámites escritos de las partes y estaban preparados para que el Tribunal juzgase el fondo de los asuntos, e incluso trasladó a las partes su intención de remitir una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la conformidad a Derecho comunitario de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

En este punto, parece lógico que el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 en el «asunto Azores» tiene que tener su reflejo en los procedimientos abiertos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a tenor de las propias dudas surgidas al Tri-

bunal con anterioridad a que se conociera el parecer definitivo del Tribunal de Luxemburgo en este asunto.

3.6. Perspectivas de futuro

Las esperanzas de que se clarifique el panorama en relación con la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a las disposiciones tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Impuesto sobre Sociedades se encuentran en la resolución del recurso de amparo interpuesto contra la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, teniendo presente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, ha asumido plenamente la doctrina expuesta en las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed sobre la coexistencia de diferentes regímenes fiscales en un mismo Estado miembro a partir del conflicto suscitado en relación con los tipos impositivos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades en la Región Autónoma de Azores.

Queda por ver qué consecuencias va a tener esa sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tanto en lo relativo al recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional presentado por las instituciones vascas como en relación con los diferentes recursos pendientes ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación a las normas aprobadas en 2005 para subsanar el vacío normativo provocado por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Hasta el momento en que se conozca alguno de los pronunciamientos al respecto, la situación de incertidumbre jurí-

dica permanecerá aunque se admita a trámite los correspondientes recursos de amparo por el Tribunal Constitucional. A ella contribuyen los recursos de las comunidades autónomas limítrofes con el País Vasco y el propio tenor de las resoluciones que están emanando de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a pesar de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos ejerciten sus competencias derivadas del Concerto Económico y a la vez interpongan todos los recursos que el ordenamiento jurídico les permite para conseguir el esclarecimiento de tan importante cuestión.

En este sentido, las entidades recurrentes están interpretando la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, por cuanto defienden que cuando el Tribunal Supremo ha anulado esas disposiciones no lo ha hecho por razones de forma (no constancia de la comunicación a la Comisión europea exigida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado de la Unión Europea), sino propiamente por la antijuridicidad implícita de las medidas en cuestión, esto es, no ha anulado el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 32,5 por 100 por no haber sido notificado (que es lo que realmente consta en la sentencia del Tribunal Supremo), sino por ser 2,5 puntos inferior al vigente en territorio de régimen común.

Y con esta interpretación han solicitado al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la suspensión cautelar de la nueva regulación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2005, nuevamente fijada en un principio en el 32,5 por 100 y con posterioridad en el 32,6 por 100, que la ha concedido al en-

tender que estamos ante la reproducción de una disposición anulada, pero pasando ya a valorar argumentos de fondo y no de forma, puesto que si la razón de la anulación fue la omisión de un trámite, ello no implica que el contenido estuviera mal, dado que la subsanación de la omisión del trámite debería conllevar la validez de la propia regulación, aspecto éste negado implícitamente por los Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

No obstante, el panorama puede verse aclarado porque el resultado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 ha sido el pronunciamiento por parte del máximo órgano judicial europeo de una doctrina que respalda totalmente la posición mantenida por las instituciones vascas en defensa de la autonomía tributaria que nos concede el Concierto Económico y del ejercicio de la misma para dotar a los sistemas tributarios vasco y navarro de una fiscalidad empresarial diferenciada respecto de la vigente en territorio de régimen común y, también, de la establecida en otros Estados miembros de la Unión Europea.

4. CONCLUSIONES

Es evidente, que el Derecho comunitario de la competencia tiene una importancia destacada en relación con la fiscalidad directa de las empresas, tanto en lo que se refiere al respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea como al régimen comunitario de prohibición de las ayudas estatales.

Ahora bien, la interpretación errónea de la aplicación de esta última categoría a todas las disposiciones forales, aun cuando fueran de aplicación a todos los

contribuyentes del sistema tributario del Territorio Histórico tratado, ha supuesto una quiebra en la estabilidad jurídica de los citados sistemas tributarios y un abuso en la aplicación del Derecho comunitario por parte de los tribunales internos.

Uno de los mayores peligros a los que se enfrentan el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra es la consolidación de una doctrina como la establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004. Ésta no es, sino la traslación de unas conclusiones del Abogado General Sr. Saggio formuladas en 1999 sin el refrendo posterior del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Debe señalarse además que dicha doctrina fue concebida presuntamente a partir de las afirmaciones de una de las partes procesales que atacaba las normas forales vascas del Impuesto sobre Sociedades de 1996, por el motivo que fuera, posición única desde la que puede entenderse una pretensión como la formulada por la Federación de Empresarios de La Rioja de declaración total de nulidad del conjunto de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996, desproporcionada hasta en su misma formulación.

No obstante, la cuestión que en el fondo se plantea en todos estos procedimientos, es si el Derecho comunitario autoriza o no una descentralización asimétrica del poder tributario. Esta cuestión está siendo objeto de análisis en estos momentos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con sede en Luxemburgo, a través del enjuiciamiento de determinadas disposiciones fiscales aplicadas en la Región Autónoma de Azores en Portugal o en Gibraltar (Reino Unido).

En estos procedimientos, el propio Abogado General Sr. Geelhoed ha declarado la necesidad perentoria de que esta situación se clarifique, lo que ya es una cuestión no solamente de interés preferente para los Estados miembros con competencias fiscales descentralizadas asimétricamente, sino incluso para la propia Unión Europea, y para lo cual se están formulando teorías que permitan compatibilizar esas estructuras constitucionales de determinados Estados miembros con la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Y precisamente eso ha hecho que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya dictado su sentencia de 6 de septiembre de 2006 sobre el «asunto Azores», dándole la máxima trascendencia jurídica posible, y estableciendo principios generales que pretenden buscar un equilibrio entre los fines de la Unión Europea y el respeto a la autonomía institucional de sus Estados miembros, asumiendo la doctrina esbozada por el Abogado General Sr. Geelhoed y elevándola a la categoría de jurisprudencia comunitaria, de obligada aplicación por parte de todos los poderes públicos y todos los tribunales de la Unión Europea y de sus Estados miembros.

En el caso de los Territorios Históricos vascos, para poder recuperar la estabilidad

normativa y jurídica, no solamente es preciso que se clarifique esta situación a escala comunitaria (respecto a lo que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 supone un paso de gigante, con una casi imposible vuelta atrás) y en los tribunales internos, sino también es necesario que se modifique la legislación orgánica procesal y del Tribunal Constitucional para residenciar ante este último el enjuiciamiento de las normas forales tributarias de los Territorios Históricos. De esta manera podríamos desterrar la anomalía jurídica en que se encuentra su régimen de impugnación a tenor del contenido de las disposiciones que se aprueban por esas Normas Forales y dotar a los Territorios Históricos la estabilidad normativa que merecen. En este sentido las Juntas Generales de Bizkaia han elevado una proposición al Parlamento Vasco para instar a las Cortes Generales a modificar las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional en esta materia.

Esperemos que el escenario se clarifique próximamente, máxime teniendo presente que a escala comunitaria el Tribunal de Luxemburgo ya ha establecido reglas muy claras al respecto. La estabilidad jurídica y la prosperidad económica de los Territorios Históricos vascos así lo reclaman.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COMUNICACIÓN 98/C 384/03, DE LA COMISIÓN, RELATIVA A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS (*DO C 384 de 10.12.1998, p. 3/9*).
- CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, SR. SAGGIO, de 1 de julio de 1999, en los asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, que tienen por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (España), en el procedimiento entre la Abogacía del Estado y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.
- CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, SR. GEELHOED, de 20 de octubre de 2005, en el asunto C-88/03, República Portuguesa, apoyada por Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Reino de España, partes coadyuvantes, contra Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandada, que tiene por objeto la anulación de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52).
- CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, SR. LEGER, de 2 de mayo de 2006, en el asunto C-196/04, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por los Special Commissioners of Income Tax, London (Reino Unido), en el procedimiento entre Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd y Commissioners of Inland Revenue.
- DECISIÓN 2002/806/CE, DE LA COMISIÓN, DE 11 DE JULIO DE 2001, RELATIVA AL RÉGIMEN DE AYUDAS ESTATALES APLICADO POR ESPAÑA EN FAVOR DE ALGUNAS EMPRESAS DE RECIENTE CREACIÓN EN VIZCAYA (ESPAÑA) [notificada con el número C(2001) 1763] (*Diario Oficial n.º L 279 de 17/10/2002 p. 0035 - 0049*).
- DECISIÓN 2003/27/CE, DE LA COMISIÓN, DE 11 DE JULIO DE 2001, RELATIVA AL RÉGIMEN DE AYUDAS ESTATALES EJECUTADO POR ESPAÑA EN FAVOR DE LAS EMPRESAS DE VIZCAYA EN FORMA DE CRÉDITO FISCAL DEL 45% DE LAS INVERSIONES [notificada con el número C(2001) 1765] (*Diario Oficial n.º L 017 de 22/01/2003 p. 0001 - 0019*).
- DECISIÓN 2003/81/CE, DE LA COMISIÓN, DE 22 DE AGOSTO DE 2002, RELATIVA AL RÉGIMEN DE AYUDAS ESTATALES APLICADO POR ESPAÑA A LOS «CENTROS DE COORDINACIÓN DE VIZCAYA» [Ayuda C 48/2001 (ex NN 43/2000)] [notificada con el número C(2002) 3141] (*Diario Oficial n.º L 031 de 06/02/2003 p. 0026 - 0031*).
- DECISIÓN 2003/86/CE, DE LA COMISIÓN, DE 20 DE DICIEMBRE DE 2001, RELATIVA A UN RÉGIMEN DE AYUDAS EJECUTADO POR ESPAÑA EN 1993 EN FAVOR DE ALGUNAS EMPRESAS DE RECIENTE CREACIÓN EN VIZCAYA (ESPAÑA) [notificada con el número C(2001) 4478] (*Diario Oficial n.º L 040 de 14/02/2003 p. 0011 - 0031*).
- DECISIÓN 93/337/CEE, DE LA COMISIÓN, DE 10 DE MAYO DE 1993, RELATIVA A UN SISTEMA DE AYUDAS FISCALES A LA INVERSIÓN EN EL PAÍS VASCO (*Diario Oficial n.º L 134 de 03/06/1993 p. 0025 - 0029*).
- DECISIÓN DE LA COMISIÓN, DE 31 DE OCTUBRE DE 2000, RELATIVA A LAS LEYES ESPAÑOLAS SOBRE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES [notificada con el número C(2000) 3269] (*Diario Oficial n.º L 060 de 01/03/2001 p. 0057 - 0061*).
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Gran Sala), de 13 de diciembre de 2005, en el asunto C-446/03, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el the High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), en el procedimiento entre Marks & Spencer plc contra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Gran Sala), de 6 de septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, República Portuguesa, apoyada por Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Reino de España, partes coadyuvantes, contra Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandada, que tiene por objeto la anulación de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52).
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Sala Quinta), de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-324/00, que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Münster (Alemania), destinada a

obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (Sala Segunda), de 15 de julio de 2004, en el asunto C-501/00, Reino de España, apoyado por Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Vizcaya, Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales de Guipúzcoa, Gobierno del País Vasco, y por Unión de Empresas Siderúrgicas (Unesid), partes coadyuvan-

tes, contra Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandada, que tiene por objeto la anulación de la 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).

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, de 9 de diciembre de 2004, en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 (RJ 2005/130).