

LA SENTENCIA DEL CASO AZORES Y SU INFLUENCIA EN EL PODER NORMATIVO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN ESPAÑA

César García Novoa*

Universidade de Santiago de Compostela

Resumen

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea sobre el régimen fiscal de las Azores, de 6 de septiembre de 2006 (As. C-88/03), establece unos criterios para considerar ayudas de Estado selectivas a las reglas contenidas en las normas aprobadas por los territorios autónomos, dentro de los Estados miembros de la Unión Europea. Esos requisitos tendrán una gran importancia en el futuro. Es necesario analizar su influencia respecto al sistema de atribución del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, Unión Europea, ayudas de Estado, poder tributario, Financiación de las Comunidades Autónomas.

Abstract

The sentence of the Court of Justice of the European Community on tax system of Azores, 6th September 2006 (As. C-88/03), establishes the rules to consider selective aids granted by States contained in the norms approved by the autonomous territories, inside of the Member States of the European Union. Those requirements will have a great importance in the future. It is necessary to analyze his influence with respect to the system of Tax Power Distribution between the State and the Autonomous Communities in Spain.

Keywords: Court of Justice of the European Community, European Union, Aids Garnted by States, Tax Power Distribution, Autonomous Communities Financia-tion

Recibido: 24/11/06. Aceptado: 10/01/07

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

I. Concepto de elusión tributaria. Elusión internacional y competencia fiscal internacional

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores, de 6 de septiembre de 2006 (As. C-88/03), marca un punto de inflexión en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre las ayudas de Estado constitutivas de medidas fiscales selectivas adoptadas por entes subcentrales de un Estado miembro y en la propia forma de abordar la competencia fiscal desleal y la elusión internacional.

La *elusión fiscal* es un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de HENSEL, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en “impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal”¹. Evitación que, normalmente irá acompañada de la realización de otro hecho imponible, que acarrea una menor carga tributaria². Así, la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, por medio de la elección de alternativas negociales³, provocando una evitación o reducción del tributo. Por tanto, la elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal⁴. La misma se contrapone a la *evasión fiscal*, que no es más que el incumplimiento —naturalmente ilícito— de la obligación de pagar el tributo. La elusión limitaría con la lícita

¹ HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, Milano, 1956, pag. 148, nota 169; AMOROS RICA, N., “La elusión y la evasión tributaria”, *RDFHP*, nº 59, 1965, pag. 597, dice que la elusión consiste en evitar que se produzca el hecho imponible y, como es lógico, el que pueda atribuirse o vincularse a una persona.

² Por tanto, el concepto de elusión, como señala CIPOLLINA S., relativo y se caracteriza por ir referido a un número indefinido de situaciones. No obstante, y pretendiendo centrar terminológicamente el concepto, la elusión se caracteriza por un uso “fraudulento y disimulador” del negocio jurídico para alcanzar un objetivo de no pago del tributo o ahorro fiscal. Y en cuya definición hay siempre un rasgo intencional que, como se verá, puede afectar a su configuración; *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell’elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992, pag. 125.

³ LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pag. 165.

⁴ FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972, pag. 19.

planificación fiscal o “economía de opción”⁵, aunque esta última también parta de la existencia de una “laguna” o imperfección en el sistema tributario⁶.

De lo dicho se deduce que sólo es posible definir la elusión en un plano normativo puramente interno; esto es, *de puertas adentro* de un ordenamiento jurídico. Sólo en el marco de un ordenamiento interno es posible hablar de modelos negociales que pueden ser objeto de abuso con la finalidad de eludir el pago del tributo. Sólo dentro del orden jurídico-privado es posible referirse a las exigencias de causa o forma que pueden ser vulneradas para buscar fórmulas guiadas con la exclusiva finalidad de lograr un ahorro fiscal.

A pesar de esta dimensión exclusivamente interna de la elusión fiscal, también puede emplearse la categoría de la elusión en un plano internacional. Así, por ejemplo, podemos hablar de elusión internacional cuando las normas objeto de abuso son normas típicas de Derecho Internacional, como los Convenios para evitar la Doble Imposición⁷.

Pero también se habla de elusión tributaria en el plano internacional cuando la búsqueda del ahorro fiscal se efectúa aprovechando las diferencias de tributación de los distintos Estados. Esta modalidad de elusión no es otra

⁵ Para ROSEMBUJ, T., la elusión linda con el derecho de los individuos a desplegar sus actividades económicas, buscando, como dice ROSEMBUJ, sus “opciones de eficiencia”, lo que se suele denominar economía de opción, ahorro fiscal o planificación fiscal; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, pag. 69. Conviene recordar que la *elusión*, a diferencia de la *evasión*, puede definirse en términos generales y siguiendo en esto la clásica distinción de GIULIANI FONROUGE, C.M., como “aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”; *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 681.

⁶ SAMPAIO DORIA, E., señala que el elemento que diferencia la *elisao* de la *evasao*, es que en el primero de ellos, los medios empleados son lícitos. A lo que añade la nota distintiva de que en la *elisao* el agente actúa sobre la realidad antes de que la misma se exteriorice, revistiéndola de una forma alternativa no descrita en la ley como hecho imponible. Lo que caracteriza la *evasao* es la concurrencia de algún género de “deformación” de esa realidad; *Elisao e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971, pag. 20.

⁷ Por eso, la fórmula arquetípica de abuso de la norma con fines elusorios es la que tiene como objeto el ámbito de aplicabilidad de un CDI, dando lugar al llamado “aprovechamiento indebido” de un Convenio internacional - *treaty shopping*-. Esta modalidad de abuso, que no se define ni en el Modelo de Convenio OCDE, ni el de la ONU, puede entenderse, siguiendo a PISTONE, como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial; *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, cd. V. Uckmar, Padova, 1999, p. 498.

cosa que el fruto de la capacidad que tienen los Estados para diseñar sus propios sistemas fiscales, consecuencia del carácter eminentemente nacional de la soberanía fiscal. A ello hay unir la libertad de los factores productivos para desplazarse en un marco de globalización económica, a través, por ejemplo, de la libre circulación de capitales⁸. Por tanto, el aprovechamiento de las ventajas fiscales de un ordenamiento parece ser una consecuencia inevitable de estas libertades económicas. En especial en el marco de espacios de integración económica, como la Unión Europea.

En lo referente al Derecho comunitario originario, y en concreto, en lo relativo al contenido de los Tratados, estamos ante un orden jurídico que se sustenta en las cuatro libertades fundamentales de la Comunidad —libre circulación de capitales, de mercancías y de trabajadores, así como la libertad de establecimiento—. Y sobre todo, en el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. Las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado constituyen la clave de bóveda del orden jurídico comunitario, y sólo pueden ser restringidas por los Estados miembros por medio de normas internas en circunstancias muy excepcionales y para lograr ciertos fines muy concretos. En principio, la prevención del fraude y la elusión fiscal no figura entre esos fines. Por tanto, los Estados miembros no pueden ampararse en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal para dictar normas internas que anulen o restrinjan la eficacia de las libertades comunitarias⁹. En especial, desde que la sentencia *Cadbury Schweppes* de 12 de septiembre de 2006 (As.

⁸ Esta libertad alcanza una dimensión completamente diferente después de la Directiva del Consejo 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988. Esta Directiva obligaba a los distintos Estados miembros a garantizar la libre circulación de capitales entre personas residentes antes del 1 de julio de 1990, aunque para España e Irlanda este plazo se prorrogó en determinadas cuestiones relativas a la circulación de capitales hasta el 1 de enero de 1993 y para Grecia y Portugal hasta el 1 de enero de 1996. Debiendo garantizarse la prevalencia de estas libertades fundamentales, el Derecho Tributario adquiere protagonismo, en primer lugar por la posible colisión entre las normas tributarias internas de los Estados y la plena eficacia de estas libertades.

⁹ Existe una sólida jurisprudencia del TJCE sobre restricción de derechos fundamentales reconocidos en el Tratado. Según el TJCE, “las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar el objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo” (sentencias *Gebhard*, de 30 de noviembre de 1995 – As. 55/1994 -, *Kraus*, de 31 de marzo de 1993 – As. 19/92 – y *Bosman*, de 15 de diciembre de 1995, -As. 415/93 -).

C-196/04), reafirmase que la libertad de establecimiento incluye, no sólo el derecho a instalarse en otros países de la Unión Europea y de crear filiales (algo en lo que había insistido la sentencia *Centros*, de 9 de marzo de 1999 (As. C-212/97), sino que también abarca el derecho a tributar de acuerdo con la normativa del Estado en que dicha filial se localice. Y ello, aunque la actividad a desarrollar por la filial se pueda llevar a cabo en el país de la casa matriz. El único límite radicaría en que la actividad que se desarrolla en el Estado en que se crea la filial sea una actividad verdadera y con *sustancia económica*, pues de lo contrario podría apreciarse la existencia de una conducta elusoria.

Ante este panorama, tanto las organizaciones supranacionales como la Unión Europea y distintas organizaciones internacionales como la OCDE, han intentado poner límites a la actividad de los Estados que propenden a reducir los tipos de gravamen con el fin de atraer inversiones, acuñando la denominada *competencia fiscal desleal o lesiva*. Lo cual resulta especialmente importante en el ámbito de la Unión Europea ante la portentosa ausencia de una verdadera acción armonizadora en el terreno de la imposición directa (que no resulta cubierta por los trabajos del Consejo en torno al proyecto de base imponible armonizada en el impuesto de sociedades) y el papel que está jugando el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea a través de la *armonización negativa* o de *segundo grado*¹⁰.

Por eso, la elusión a nivel supranacional o internacional es un concepto que no se desprende del ejercicio de una actividad abusiva en el marco de un ordenamiento interno, sino de una realidad puramente episódica; sólo a partir del instante en que la libertad de los Estados de fijar sus tipos de gravamen en ejercicio de su soberanía fiscal sea tildada de competencia fiscal desleal o lesiva, su aprovechamiento por los contribuyentes constituirá un ejemplo de elusión tributaria. Por eso resulta imprescindible aproximarse al concepto de competencia fiscal desleal.

¹⁰ Se trata de la jurisprudencia que vincula la *no discriminación* por razón de nacionalidad con el Título III del Tratado, donde se desarrolla el régimen jurídico de la libre circulación de trabajadores, mercancías, servicios y capitales, configurando las disposiciones reguladoras de estas libertades como normas específicas contra la discriminación; Sentencia *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y sentencia *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92). También, PLAZA VILLASANA, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", op. cit., pag. 57.

II. La competencia fiscal desleal

La existencia de condiciones para que los distintos Estados establezcan regímenes fiscales favorables orientados a atraer inversiones ha suscitado, en los últimos tiempos, la atención de organismos internacionales¹¹. Conviene destacar, en este sentido, la política de la OCDE referida a lo que se denomina competencia fiscal perniciosa (*Harmful Tax Competition*), en especial desde el Informe de 1998. En este Informe la OCDE se propuso señalar dos expresiones de la competencia fiscal perniciosa; los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales.

Los primeros se caracterizarían por una tributación nula o nominal, por la existencia de normas jurídicas y prácticas administrativas que no permiten acceder a otros países a la información, por una aplicación de las leyes tributarias carente de transparencia y porque los contribuyentes que se benefician del paraíso fiscal carecen mayoritariamente de actividad económica real en el Estado paraíso (*ring fencing*). En el Informe de Progreso de 2000 (*Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Competition*) se señalan los Estados que tienen la condición de paraísos fiscales y un total de 47 regímenes preferenciales, que deberían desmantelarse en abril de 2003. A partir del *Project in Harmful Tax Practices* de la OCDE de 2001 se iba a fijar la nota distintiva de los paraísos fiscales en la ausencia de intercambio de información, de modo que el compromiso para dar información sería suficiente para que un Estado dejase de tener la consideración de paraíso. Esos compromisos podían ser, bien un acuerdo de intercambio de información, siguiendo el *agreement on exchange of information on tax matters* de 18 de abril de 2002, bien un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, bien en el ámbito de la Unión Europea, la propia aplicación de la Directiva 77/799/CEE.

Por otro lado, también en la Unión Europea, la lucha contra la competencia fiscal (denominada *competencia fiscal desleal*) ha tenido un papel prioritario en los últimos años. El principal instrumento para ello ha sido el Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas de 1 de diciembre de 1997, centrado en los supuestos de baja fiscalidad comparativa y en las

¹¹ CALDERON CARRERO, J.M., "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal", en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pag. 218.

políticas de atracción de inversiones empresariales. El Código de Conducta, verdadero ejemplo de *soft law* comunitario y precedente de la Comisión Primarolo, que pretendía erradicar estas medidas de competencia fiscal antes del año 2010, se encuentra actualmente en una vía muerta, a pesar de los intentos de revitalización de los últimos ECOFIN (el de junio de 2006 intentó extender su ámbito a aspectos como el régimen fiscal de trabajadores de alta dirección, trabajadores expatriados y dividendos transfronterizos). Tal es así que, podemos decir que la Europa comunitaria se está debatiendo actualmente entre la conveniencia de reconocer el derecho al aprovechamiento de las ventajas fiscales como un componente más del ejercicio ordinario de ciertas libertades comunitarias (en especial la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento) y las exigencias de limitar la competencia fiscal. En especial, ante el fracaso del proceso armonizador y la irrupción en el escenario de los Estados miembros de los países de la antigua Europea del Este, con agresivas políticas de reducción de tipos de gravamen¹².

En esta línea, y ante el fracaso del proceso armonizador de la imposición directa, ha surgido la posibilidad de utilizar el régimen de ayudas de Estado como vía alternativa a la lucha contra la competencia fiscal desleal. Así lo señala el Código de Conducta, que otorga un relevante papel a las ayudas de Estado en la erradicación de la competencia fiscal desleal.

La prohibición de ayudas de Estado se contempla en el art. 87,1 del Tratado de la Unión Europea, según el cual "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". Este precepto se ha revelado como un instrumento contra las prácticas fiscales desleales de los Estados, y de los diferentes entes territoriales pertenecientes a los mismos, de manera que la Comisión podría declarar contrarias al art. 87,1 del Tratado aquellas medidas,

¹² Véase al respecto, MALDONADO GARCIA-VERDUGO, A., "Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias", *Crónica Tributaria*, nº 9, 2001, pag. 46.

incluidas las de carácter tributario, que vulneren los fines del Código de Conducta¹³.

En este sentido, el instrumento para un control de las ayudas de Estado formalizadas a través de previsiones tributarias es el concepto de *medida fiscal selectiva*, aceptado por el Reglamento CE 659/1999, de 22 de marzo como una especie del género más amplio de las ayudas de Estado. Ello supone, como destaca SOLER ROCH, que el principio general de prohibición de ayudas de Estado ilegítimas se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, en cualquiera de sus niveles de organización territorial, "constituyendo de este modo, una importante limitación a tener en cuenta en el ejercicio del poder tributario y por ende, un elemento condicionante de las políticas fiscales nacionales"¹⁴.

III. Sistema de financiación y Derecho Comunitario

La cuestión que nos debemos plantear a continuación es la relativa a si las políticas comunitarias concernientes a la lucha contra la competencia fiscal desleal, incluido el régimen de ayudas de Estado, pueden referirse al sistema de organización territorial y de financiación de entes subcentrales en los distintos Estados miembros y, en concreto, debemos valorar la incidencia de este régimen en el caso español.

Pues bien; si queremos someter el sistema de financiación autonómica al banco de pruebas del Derecho Comunitario, debemos partir de una evidencia; su ordenación jurídica es una consecuencia de la organización territorial del Estado y las normas comunitarias no afectan a los principios básicos de los sistemas constitucionales de los Estados miembros, entre los cuales se incluyen los relativos a la organización territorial¹⁵. El Derecho Comunitario es, en principio, neutral frente a la organización territorial de

¹³ MARTÍN JIMENEZ, A., "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87,1 TCE", *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001, pag. 102.

¹⁴ SOLER ROCH, M.T., "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, pag. 4.

¹⁵ "Cada Estado miembro es libre de atribuir como juzgue oportuno las competencias en el plano interno y de adaptar una directiva por medio de medidas adoptadas por las autoridades regionales o locales" (*Comisión/Países Bajos-25 de mayo de 1982*). Así, el llamado principio de *autonomía institucional*, acuñado por la jurisprudencia del T.J.C.E. viene a señalar que cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del Derecho

cada Estado miembro¹⁶, como ya señaló el Tribunal Constitucional en su sentencia 252/1988, de 20 de diciembre¹⁷. Esa indiferencia comunitaria comprende las normas que hacen posible la autonomía financiera que reconoce la Constitución¹⁸.

Sin embargo, la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por las exigencias de plena eficacia de la normativa comunitaria, de modo que el reparto competencial, aun siendo una cuestión interna de los Estados, no puede obstaculizar ni impedir la eficacia del Derecho Comunitario¹⁹. En la práctica, ello significa que las normas internas de los Estados miembros en que se plasme esa distribución competencial estarán afectadas, como todas las normas que integran los ordenamientos internos, por el principio de primacía del Derecho Comunitario. El Derecho Comunitario es indiferente frente a la articulación competencial interna de los Estados miembros, siempre que tal articulación no menoscabe su nota esencial de primacía²⁰. Esto mismo será predicable de las normas reguladoras del sistema de financiación, que son normas del Estado²¹ y que están, por tanto,

Comunitario, la cuestión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones pueden ser confiadas por los Estados miembros a determinados órganos internos depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Recogida por el Tribunal Constitucional en s. de 8 de marzo de 1993. Vid. el comentario a la misma en *Noticias C.E.E.*, nº 106, 1993, pag.114.

¹⁶ Neutralidad que se traduce en que, como señala ROZAS VALDES, J.A., a quien se sanciona en caso de contravención es al Estado, "sin que éste pueda objetar la concurrencia de normativa reguladora de su ordenación territorial que traslada a otras entidades competencias en la normativa transgredida", "Comentario al Capítulo XVI", en *Medidas Fiscales para 1997*, Madrid, 1997, pag. 460.

¹⁷ F.J. 2.3. En un mismo sentido, las sentencias 76/1991, de 11 de abril; 115/1991, de 23 de mayo o 236/1991, de 12 de diciembre.

¹⁸ Sobre el tema, MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pag. 24.

¹⁹ Vid., al respecto, FALCON Y TELLA, R., "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea", *sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, págs. 46 y 47.

²⁰ Ello explica la variedad de fórmulas de organización territorial que existen entre los distintos Estados de la Unión Europea, donde coexisten modelos de estados regionalizados, frente a fórmulas típicamente federales. Por tanto, la fórmula del Estado de las autonomías es absolutamente indiferente a la valoración del Derecho Comunitario, como también lo son las competencias que, a partir del Texto constitucional y los respectivos Estatutos, las Comunidades Autónomas tengan atribuidas. Vid., sobre el tema, GARCIA MARGALLO-MENDEZ VIGO-MARTINEZ-PUJALTE LOPEZ, *Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal*, Fundación Bancaixa, Valencia, 1996, pag. 219.

²¹ El reconocimiento de la autonomía se hace en el art. 156, 1º respetando los principios de coordinación y equilibrio que enmarcan dicha autonomía financiera - s. del T.C. 63/1986,

sometidas también a la primacía del Derecho Comunitario. Y en tanto el responsable del cumplimiento del Derecho Comunitario es el Estado en su conjunto, abarcando todos los entes públicos de base territorial, también las normas que las Comunidades Autónomas dicten en el ámbito de lo que puede llamarse sistema de financiación y en ejercicio de su autonomía financiera, pueden incurrir en contradicción con el Derecho Comunitario²². La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CEE, ha señalado de forma muy clara²³ que un Estado miembro no puede alegar ninguna peculiaridad interna, propia de su sistema de fuentes de producción normativa - que puede proceder de la distribución territorial del poder normativo tributario- para no cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario²⁴. Y, en concreto, para vulnerar la obligación de respetar la primacía de las libertades comunitarias.

IV. El poder del Estado y de las Comunidades Autónomas para crear y regular impuestos

Sabido es que, en el ordenamiento constitucional español no existe uno, sino dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas: el régimen común y los denominados regímenes forales, propio de la Comunidad de Navarra y de los territorios históricos vascos.

Con ánimo de sintetizar al máximo, el régimen español de financiación de las Comunidades Autónomas se basa, por mandato del artículo 156,1 de la Constitución española, en los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad. En el marco de la solidaridad y de la coordinación, se reconoce como componente fundamental del ejercicio de la autonomía financiera, la posibilidad de que los entes dotados de tal autonomía puedan crear sus propios ingresos, incluidos los ingresos de carácter tributario.

de 21 de mayo, citada por LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pag. 51.

²² Vid. sobre el tema, MANGAS MARTÍN, A., "Derecho comunitario y Derecho español", *Enciclopedia Jurídica Básica*, t.II, op. cit., pag. 2203.

²³ Por ejemplo, sentencia del TJCE. *Hansa Fleisch/Landrat des Kreises Schleswig-Flensburg*, de 10 de noviembre de 1992. También s. TJCE, *Comisión/Alemania*, de 17 de octubre de 1991.

²⁴ GARCIA MARGALLO- MENDEZ VIGO- MARTINEZ PUJALTE LOPEZ, *Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal*, op. cit., pag. 219.

A la hora de crear sus propios ingresos, las Comunidades Autónomas han de seleccionar sus hechos imponibles, esto es, las manifestaciones de capacidad contributiva que puede gravar el Estado o, en su caso, las Comunidades Autónomas. Y esta distribución se deduce de las disposiciones constitucionales y del *bloque de constitucionalidad*, que, con relación a esta materia, está integrado por los artículos 157 y 158 de la Constitución, además de por los respectivos Estatutos de Autonomía, y por la ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, prevista en el artículo 157, 3 para regular el ejercicio de competencias financieras. Así, la distribución del poder tributario entre los distintos niveles territoriales aparece en la Norma Fundamental en los artículos 133 1 y 2 y Título VIII, que incluye la competencia exclusiva del Estado en *Hacienda General*, —artículo 149, 1, 14 de la Constitución—²⁵. Además, la Constitución señala que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley” —artículo 133, 1º—, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes — artículo 133, 2º -.

Al margen del significado que haya de darse a la calificación como “originario” del poder tributario del Estado²⁶, lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de ejercer su poder normativo en materia tributaria²⁷ en lo que es una competencia propia sobre la tributación

²⁵ El contenido de este título competencial es objeto de polémica. Y aunque es difícil llenarlo de contenido, parece claro que el mismo abarca, fundamentalmente, aquellas cuestiones en las que el Estado debería proveer una regulación unitaria, y en especial, como dice la sentencia del TC 76/1992, de 14 de mayo, los “preceptos típicos de derecho codificado” (FJ 4º). Así lo ha señalado el TC respecto, por ejemplo al interés de demora – sentencia del TC 4/1986, de 31 de enero, FJ 11º – o en relación con las infracciones y sanciones, respecto a las cuales las Comunidades Autónomas no podrían introducir “divergencias irrazonables o desproporcionadas”, aunque la propia sentencia 14/1986, ha permitido que las Comunidades Autónomas se separen de la regulación del Estado, por ejemplo, respecto a los efectos de las notificaciones defectuosas.

²⁶ Suele ser habitual en la doctrina destacar que “tan originario es el poder del Estado como el de las Comunidades Autónomas”, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española”, en *La Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid, 1985, págs. 901 a 919; LASARTE ALVAREZ, J., “Poder Tributario (artículo 2)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, I (homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda), IEF, Madrid, 1991, pag. 33.

²⁷ Véase al respecto, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada 1981, pag. 21.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pag. 132.

autonómica en sentido estricto. Pero esa capacidad se encuentra limitada de raíz por esa competencia originaria del Estado para definir la *Hacienda General*, que dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario. Esta facultad deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución.

Las limitaciones del poder normativo tributario de las Comunidades Autónomas se pone de manifiesto en los principios de territorialidad, no interferencia y separación²⁸, como así se deduce de los artículos 157, 1, b) y 2, de la Constitución y 6, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Y por otro lado, las Comunidades Autónomas disponen de competencias normativas respecto a *tributos cedidos* en los términos en que lo determinen las respectivas leyes de cesión. Téngase en cuenta que, a partir del sistema de financiación que entró en funcionamiento en el quinquenio 1997- 2001, las potestades normativas de las Comunidades autónomas han dejado de circunscribirse a sus propios tributos y se han extendido a los tributos cedidos²⁹, ampliándose considerablemente a partir del año 2002. Este ejercicio del poder tributario autonómico suscita un eterno problema de tensión entre la autonomía y la igualdad, resuelta por el Tribunal Constitucional en el sentido de entender que la igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como *uniformidad* (sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7º).

Por otro lado, el sistema foral de financiación incluye la capacidad de los territorios forales para diseñar su propio sistema tributario en el marco unos parámetros definitorios propios de una Hacienda confederal; esto es, sistema fiscal propio y compensación al Estado por las cargas asumidas por éste. Se suele argumentar que este régimen especial cuenta con “legitimidad histórica de origen”, reconocida por el poder constituyente. Así lo ha señalado el TC al disponer, en su sentencia 76/1988 de 26 de abril, que “la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento de aquellos que contradigan los principios constitucionales”.

Esta actualización tuvo lugar por medio de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978, donde se establece que la Norma

²⁸ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., pags. 506 a 509.

²⁹ LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi Editorial, 2000, pags. 40 y 41.

Fundamental “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, tanto de Navarra, como de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. La Constitución ha permitido actualizar estos regímenes forales en el marco del Estado de las Autonomías, provocando de esta manera una “integración de una dualidad de entes territoriales con soportes jurídicos diferenciables”³⁰.

El TC, dispuso que los derechos históricos no son título competencial —sentencias 123/1984, de 18 de diciembre y posteriormente la 94/1985—, añadiendo que de la Disposición Adicional Primera se deducen competencias, de manera similar a lo que para las Comunidades Autónomas de régimen común ocurre con los artículos 143 o 155 de la Constitución. De esta manera, la Disposición Adicional Primera derogaría para estos territorios históricos la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas que se establece en los artículos 148 y 149. Posteriormente, el propio TC reconocería en su sentencia 140/1990, de 20 de septiembre, la derogación en el caso navarro del régimen de distribución de competencias que la Constitución establece para las Comunidades de régimen común (FF JJ. 3º y 4º)³¹.

En lo concerniente al poder tributario de estas Comunidades, en tanto el mismo está ligado a los derechos históricos, resultará inaplicable el art. 133 de la Constitución que en su número 1, y que dispone que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley y en su número 2 faculta a las Comunidades Autónomas sólo a “establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. Si estas directrices constitucionales se aplican exclusivamente a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de los artículos 156 y 157, y del régimen definido en la LOFCA, ello quiere decir que tal distribución del poder fiscal no es aplicable a Navarra y los territorios históricos del País Vasco, que no sólo pueden establecer y exigir tributos, sino que tienen la capacidad de diseñar su propio sistema tributario a partir del Concierto en el caso vasco, y del Convenio Económico, en el supuesto navarro³² y con respeto a los

³⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al Régimen Jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, pag. 18.

³¹ GARCIA CANALES, M., “Comunidad Foral de Navarra”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 1331.

³² Dotadas de facultades normativas, actualizadas en el marco constitucional, tanto por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) como

criterios generales de armonización³³ fijados en el art. 7º de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y el art. 3º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto económico Estado-País Vasco³⁴. Y sobre todo, esta capacidad se extiende a los tributos que afectan a los rendimientos de las empresas (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lo relativo a rendimientos de actividades económicas), materia sobre la cual no pueden adoptar decisiones legislativas las Comunidades Autónomas de régimen común. Así, por ejemplo, el art. 38, 1, b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre el sistema financiero autonómico, excluye que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan crear en el IRPF deducciones por inversiones empresariales. Precisamente, por ostentar esa capacidad, son los territorios forales los que, potencialmente, pueden adoptar decisiones legislativo-tributarias que pudieran tener la condición de ayudas de Estado en su modalidad de medidas fiscales selectivas.

V. La posible consideración de las medidas fiscales autonómicas como Ayudas de Estado

Sin ánimo de elaborar una exposición exhaustiva, conviene señalar que el régimen de las llamadas *ayudas de Estado* se contiene en la Sección Segunda del Capítulo I del Título VI, del Tratado de la Unión Europea, y dentro de las disposiciones referidas a la libre competencia. En concreto, son los artículos, 87 y 88 (ex 92 y 93) del Tratado los que incluyen disposiciones específicamente orientadas a prohibir las ayudas de Estado.

En concreto, el art. 87,1º del Tratado, considera ayudas de Estado “las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier

por la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto).

³³ En este sentido, el Pleno del Congreso de los Diputados, aprobó el 25 de junio de 1997 el Cupo Vasco, por lo que el País Vasco venía a asumir capacidad normativa plena sobre I.R.P.F. e Impuesto sobre el Patrimonio, así como la recaudación de los Impuestos Especiales. GRANADO HIJELMO, I., “Límites constitucionales y comunitario-europeos a la financiación jacobea”, *Xornadas sobre Fiscalidades no camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, Santiago, 1994, pag. 78.

³⁴ Véase sobre el tema, DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, La Caixa-Civitas, Madrid, 1995, pags. 34 y ss.

forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia”. Por su parte, el Reglamento CE 659/1999, de 22 de marzo, relativo a las modalidades de aplicación del art. 93 del Tratado CE, califica como ayudas de Estado, cualquier medida que responda a los criterios señalados en el citado art. 87,1^º. Así, en su momento señaló la clásica sentencia del TJCE, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité de la CECA*, de 23 de febrero de 1961 —As. 30/59—³⁵, al decir que es ayuda de Estado “toda intervención que, bajo las más diversas formas, trata de aliviar las cargas que normalmente gravan el balance de una empresa”. De forma más sintética, el TJCE, en sentencia *Italia/ Comisión* de 2 de julio de 1974 (As. C-173/73), catalogó las ayudas de Estado como “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”.

Por lo tanto, ya desde una época temprana, el TJCE configura los efectos de la medida (“alterar o poner en riesgo de alterar la libre competencia”) como elemento cardinal para catalogar una medida como ayuda de Estado. Profundizando en la misma línea, en la sentencia *Demesa/Diputación Foral de Álava*, de (As. C-183/02), de 11 de noviembre de 2004, el TJCE dijo expresamente que “las ayudas de Estado se califican por sus efectos”, siendo lo fundamental, según la sentencia de 19 de septiembre de 2000 (As. C-156/98) “que se refuerza la posición de una empresa en relación con las empresas competidoras”. Como dice la sentencia *Ladbroke Racing contra Comisión*, de 16 de mayo de 2000 (C-480/98), el concepto de ayuda, pese a su amplitud, es un concepto objetivo que depende únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas; esto es, si tiene efectos de alteración de la competencia.

Por su parte, la Comisión en Comunicación efectuada en virtud del art. 6,5 de la Decisión 2495/96/CE señaló que “la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que, en caso contrario, debería soportar independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias”.

³⁵ POCAR, F., *Comentario Breve ai Trattati dell Comunita e dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001, pag. 457.

Por tanto, y sin entrar ahora en la diferencia entre ayudas expresamente compatibles con el mercado único y ayudas que pueden serlo bajo autorización de la Comisión o el Consejo, lo cierto es que el concepto de "ayuda de Estado" es muy amplio, abarcando exenciones fiscales, reembolsos, reducciones de cargas sociales, ayudas a la exportación, concesión de préstamos por el Estado a un interés reducido o, incluso, la renuncia, por la Administración al derecho de abstención si se llegan a aceptar quitas superiores a las aceptadas por los acreedores privados (casos *Fertiberia* o *Tubacex*)³⁶. De entre todas ellas, destaca la concesión de beneficios fiscales de todo tipo, a los que se refiere la citada sentencia *Italia/Comisión*³⁷.

Como se ve, se trata de un concepto amplísimo, cuya extensión ha sido calificada por FALCON Y TELLA como "preocupante"³⁸ que, sin embargo, se ha reconducido a sus justos términos por el TJCE en múltiples ocasiones. Así, se ha venido señalando que no toda norma fiscal favorable puede catalogarse automáticamente como una ayuda. El TJCE ha aclarado que "la incompatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común, no es absoluta ni incondicional" - F.J. 22 de la s. *Celbi*, As. 266/1991, de 2 de agosto de 1993, ó F.J. 19 de la *Scharbatke*, As. 77/1992 de 27 de octubre de 1993 -. De lo que no hay duda es de que, dentro de ese concepto amplio de ayuda de Estado, estarían las medidas fiscales de carácter selectivo, en especial, las ventajas y benefi-

³⁶ VILLAR EZCURRA, M., "Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal", *Quincena Fiscal*, nº 15, septiembre 2002, pags.16 y 17.

³⁷ MERINO JARA, I., "Fiscalidad y Unión Europea", *J.*, nº 95, 1997, pag. 26. LOPE CUFÍ, O.-LOPE CUFÍ, M., "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997, pag. 12. Conviene recordar que respecto a la prohibición de ayudas estatales que falseen la competencia, que el TJCE ha entendido que el concepto "ayuda estatal" no sólo incluye las subvenciones, sino también "las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos" (Asunto 30/1959, s. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbur/Alta Autoridad*, de 23 de febrero de 1961). El establecimiento y mantenimiento de este tipo de medidas tributarias en el ordenamiento de los Estados miembros resulta condicionado a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. CAAMAÑO ANIDO, M.A CALDERON CARRERO, J.M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, La Ley, Madrid, 1996, pag. 678.

³⁸ FALCON Y TELLA, R., "La desorbitada expansión del concepto "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS". *Quincena Fiscal*, nº 7, abril, 2001, pag. 7.

cios fiscales. Así se desprende del contenido de la Comunicación COM CE 98/C 384/03, sobre aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre imposición directa de las empresas.

Pues bien; de lo anterior cabe deducir que una Comunidad Autónoma, en tanto poder público con capacidad para adoptar previsiones fiscales, puede establecer alguna o algunas de las medidas calificables como selectivas. Y por lo tanto, el ejercicio del poder tributario por una Comunidad Autónoma debe evitar la adopción de medidas fiscales selectivas, sobre todo a la hora de articular su régimen de exenciones. Ahora bien; para que las exenciones de un impuesto autonómico constituyan una auténtica ayuda de Estado deben favorecer a ciertas empresas o producciones, excluyendo *a priori*, a otras. La exclusión debe radicar en la propia definición abstracta del presupuesto de hecho de la exención. Lo que significa, como recuerda FALCON Y TELLA, que no existe ayuda por el mero hecho de que una medida fiscal o social favorable, que no excluye de modo anticipado a ninguna empresa o producción, se aplique sólo, como es lógico, a quienes realizan en el ejercicio de que se trate, el presupuesto de hecho previsto en la norma...”³⁹.

VI. La medida fiscal autonómica como medida fiscal selectiva

Retomando el concepto de medida fiscal selectiva, como una subespecie de las ayudas de Estado, conviene recordar que el TJCE las ha definido como “toda aquella disposición fiscal que refuerza la posición de una empresa en relación con las competidoras (As. c-156/98). Por tanto, el concepto medida fiscal selectiva no se identifica necesariamente con la idea de beneficio fiscal, sino que es más amplio que éste. Como dijimos, la Comunicación de la Comisión COM CE/98/C 384/03, se atreve a proponer una relación descriptiva del concepto, que incluiría “reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago”. Por tanto, lo esencial a efectos de identificar una medida fiscal selectiva no es el tipo de medida de que se trate, no siendo ni siquiera necesario que se adopte medida alguna en relación con los sujetos que resultan beneficiados; dicho de otro modo:

³⁹ FALCON Y TELLA, R., “La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado”...”, op. cit., pag. 8.

basta que los efectos de una medida fiscal, del tipo que sea, sitúen a un sector o a determinados contribuyentes en situación de ventaja económica frente a otros, incluso aunque la medida no se hubiera adoptado en relación con ellos⁴⁰

Al mismo tiempo dicha Comunicación refuerza el papel de la Comisión, y su competencia discrecional para apreciar la condición de medida fiscal selectiva en una ayuda de Estado, sobre todo a partir del examen preliminar de las ayudas notificadas, que puede derivar en un expediente de investigación formal, dentro del "contexto comunitario", que MATTERA denomina "regla de la perspectiva comunitaria". Por tanto, habrá que comprobar si la ayuda persigue objetivos legítimos y dignos de protección en el plano comunitario⁴¹, aunque ello no suponga que la Comisión deba probar la incidencia de la ayuda sobre la competitividad. El TJCE tiene capacidad para revisar estas resoluciones de la Comisión.

Si una ayuda de Estado fuera declarada incompatible con el orden comunitario debe ser eliminada y, en su caso, debe preverse la correspondiente recuperación. En este sentido, conviene destacar que los Estados no pueden alegar la imposibilidad de eliminar las ayudas, al menos si no invocan motivos concretos y no proponen medidas alternativas (sentencia del TJCE de 29 de enero de 1998). Ni tampoco se viene aceptando que puedan constituir un límite a la exigencia de eliminación de las ayudas incompatibles la eventual vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, llegándose a afirmar que la posible incompatibilidad de la ayuda con el Derecho Comunitario es un *riesgo previsible* (sentencia del TJCE del 15 de diciembre de 2005, As. C-148/04). Ello resulta especialmente criticable, pues supone desconocer el importante peso que los principios de seguridad jurídica y confianza legítima han ido adquiriendo en los últimos años, como principios del Derecho Comunitario, en especial desde la *sentencia Diversint S.A. e Iberlacta S.A. /Administración de Aduanas de la Junquera de 1 de abril de 1993*, Asuntos acumulados C-260 y C-261)⁴².

⁴⁰ SOLER ROCH, M.T., "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", op. cit., pag. 5.

⁴¹ MATTERA, A., *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, pag. 107.

⁴² ALONSO GARCIA, R., "La seguridad jurídica como presupuesto de una aplicación plena y completa del Derecho Comunitario", *Civitas, REDA*, nº 15, 1986, pag. 445; PESCATORE,

La recuperación de la ayuda presenta en el caso de medidas fiscales consistentes en exenciones y bonificaciones, singularidades especiales, pues va a suponer el surgimiento de una obligación tributaria específica de “devolución” por parte del contribuyente beneficiario por el importe de los beneficios ilegítimamente disfrutados. Lo mismo cabría decir de aquellas ayudas que consistieran (si se admite) en un tipo de gravamen reducido. Para ello habrá que rectificar autoliquidaciones y liquidaciones, lo que exigirá tener en cuenta la posible firmeza de las mismas. En el caso del ordenamiento español, al no tratarse de un supuesto de nulidad de pleno derecho, no cabría acudir al art. 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sino que lo procedente sería, a nuestro juicio, el cauce del art. 219, que contempla la figura de la revocación. Esta obligación de restitución de las ayudas podría también articularse mediante la creación de un nuevo tributo, en cuyo caso habría que observar los requisitos de legalidad contemplados en el art. 31,3 de la Constitución, al tratarse de una prestación patrimonial de carácter público.

Especial importancia merecen las excepciones que en los últimos tiempos se han ido planteando ante la Comisión en los distintos procedimientos, como causas invocadas por las partes que legitimarían la adopción de ciertas medidas fiscales⁴³. Frente a la prohibición general de ayudas de Estado contenida en el art. 87,3 del Tratado y, por tanto, también de medidas fiscales selectivas, del propio texto del Tratado se deducen algunas excepciones, o situaciones singulares de admisibilidad de las ayudas. Estas excepciones han sido objeto de una interpretación muy dispar por la jurisprudencia del TJCE. Así, por un lado, el art. 87,3, c) del Tratado permite que la Comisión autorice ciertas ayudas sectoriales, concepto que incluye a aquellas medidas destinadas a sectores específicos, aunque tal autorización esta condicionada a que no se alteren los intercambios de manera contraria al interés común⁴⁴.

Al mismo tiempo, el art. 87, 3, a) y c) del Tratado incluye las ayudas de carácter regional. Este precepto permite una singular derogación de la prohi-

P., “Los principios generales del Derecho como fuente del Derecho Comunitario”, *Noticias CEE*, nº 40, 1988, pags. 31 y ss.

⁴³ Sobre el carácter restrictivo de estas excepciones, véase SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, op. cit., pag. 5.

⁴⁴ PASCUAL GONZALEZ, M. M., *Las Ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen económico y fiscal de Canarias*, Consejería de Economía y Hacienda, Gobierno de Canarias, Las Palmas, 2003, pag. 129.

bición de ayudas en atención a procurar el desarrollo regional, “permitiendo que en el crecimiento de los Estados miembros exista un equilibrio entre sus regiones”⁴⁵. Se trata de una excepción que el TJCE no ha permitido que fundamente la aplicación de una medida fiscal selectiva si la causa del desequilibrio que la medida pretende corregir no es estrictamente territorial (sentencia 19 de septiembre de 2000, As. C-156/98, sobre ayudas alemanas). Y, el carácter restrictivo con el que se ha planteado la admisibilidad de las ayudas regionales ha determinado la improcedencia de todas aquellas que no encajen en el estrecho marco del artículo art. 87, 3, a) y c) del Tratado⁴⁶.

Otras excepciones que pueden tener una relación más directa con las normas fiscales selectivas como ayudas de Estado serían, en primer lugar, la *excepción de naturaleza y estructura del sistema tributario*. Se trataría, en suma, de si se pueden admitir medidas fiscales adoptadas por un ente subcentral, atendiendo a que el principio de autonomía territorial puede formar parte de la estructura del sistema tributario del Estado miembro. No está claro qué se entiende por tal excepción, pero, en cualquier caso, el TJCE se ha referido a los principios de igualdad y capacidad económica como posibles razones que ampararían la adopción de una medida supuestamente selectiva (sentencia de 15 de julio de 2004 (As. C-501-100), pero en ningún caso ha hecho referencias al principio de autonomía financiera territorial. No admitir que una ayuda de incidencia territorial se fundamenta en la protección del principio de la autonomía es un primer paso para aceptar que la selectividad de la medida puede ser una selectividad determinada exclusivamente por su incidencia territorial.

Tampoco ha tenido gran éxito para legitimar medidas fiscales selectivas adoptadas por un órgano subcentral del Estado, la excepción de *protección constitucional de un régimen fiscal especial*. Tal rechazo fue formulado por la Comisión y ratificado por el TJCE en sentencia de 11 de noviembre de 2004 (Asuntos C-186/02 y C-188/02, *Diputación Foral del Alava, Ramondín vs. Comisión y C.A. de La Rioja*). El que la existencia de un régimen fiscal especial, de incidencia territorial, no legitime la adopción de ventajas fiscales diferen-

⁴⁵ FERNANDEZ FERNANDEZ, J., “Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social”, *Ayudas públicas y libre competencia en el mercado europeo*, *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, suplemento Nº 9, abril, 1996, pag. 61.

⁴⁶ MARTIN JIMENEZ, A., “El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87,1 TCE”, op. cit., pag. 102.

ciadas es, también, otro elemento que ha coadyuvado a admitir que pueden existir medidas fiscales constitutivas de ayudas de Estado, cuyo carácter selectivo se deba exclusivamente a su incidencia territorial.

Como vemos, parece que se dan las circunstancias para considerar que las medidas fiscales de incidencia territorial que pueden adoptar las Comunidades Autónomas en España pueden ser catalogadas como ayudas fiscales selectivas, sobre todo por la inviabilidad de algunas excepciones que se podrían oponer a esta consideración.

A mayores, uno de los ámbitos en los que más se ha prodigado la capacidad normativa autonómica en los últimos tiempos, la fiscalidad ambiental, tampoco está libre de crear las condiciones para que se dicten medidas fiscales selectivas.

Así, la Comisión emitió unos criterios para la autorización de ayudas de Estado en materia ambiental mediante las *Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a la protección del medio ambiente* de 1994 (DO n. C 37 de 10 de marzo de 1994) cuya vigencia se prorrogó hasta 2000 y las posteriores *Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente* vigentes hasta 31 de diciembre de 2007, aunque las mismas pueden ser objeto de modificación. Con arreglo a las citadas Directrices, los beneficios fiscales en tributos ordinarios con el carácter de ayudas a la inversión serán admisibles cuando se concedieran como medidas transitorias para adoptar nuevos *standards* obligatorios, para superar las normas obligatorias o para mejorar los resultados ambientales en ausencia de normativa obligatoria. Por su parte, la concesión de exenciones en impuestos ecológicos no armonizados o superiores a los mínimos armonizados, podrían autorizarse durante diez años con ciertos requisitos, siempre que fuera necesario para compensar una pérdida de competitividad internacional⁴⁷. A pesar de ello, la excepción de protección del medio ambiente no se ha admitido con carácter general. Valga como ejemplo la sentencia del TJCE de 29 de abril de 2004 (As. C-159/01), que ha dicho que no se admite “como excepción válida para derogar el principio de prohibición general de ayudas de Estado una disposición cuya finalidad es disciplinar la conducta de los agricultores para reducir a un nivel aceptable el consumo de abonos y el daño ambiental”.

⁴⁷ HERRERA MOLINA, P.M., -CARBAJO VASCO, D., “Marco, conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica.”, en *Direito Tributario Ambiental*, op. cit., pag. 224.

Y a todo ello, hay que unir la posible dimensión territorial de las ayudas de Estado. Conviene recordar que el art. 87,3 faculta a la Comisión para declarar compatibles las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de aquéllas regiones en que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una anormal situación de subempleo o las ayudas a facilitar el desarrollo “de determinadas entidades o de determinadas regiones”, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Siendo necesario además también tomar en consideración el art. 299 del Tratado que permite condiciones específicas para Azores, Madeira y Canarias⁴⁸, con el fin de facilitar su desarrollo económico como regiones ultraperiféricas, existiendo además diversas Directrices de la Comisión (que constituyen disposiciones destinadas a producir efectos jurídicos) sobre ayudas de Estado de carácter regional relativas a su aplicación a estas regiones ultraperiféricas. Todo ello supone que las Comunidades Autónomas no podrían adoptar medidas que supusieran este tipo de incentivos regionales al margen del control discrecional que ejercería la Comisión. Esta, por su parte, no ha aceptado como excepción, ni la protección constitucional de un régimen fiscal especial, que no prevalecería sobre lo dispuesto en el art. 87 del Tratado — sentencia de 6 de marzo de 2002, asuntos T-92/00 y 103/00— ni la invocación abstracta de la protección del medio ambiente —sentencia de 29 de abril de 2004, As. C-159/01—. Y aunque se ha admitido como excepción *la preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*, los términos tan restrictivos en que lo ha hecho la Comisión (véase Comunicación COM 98/C 384/03) no permitiría entender que la autonomía fiscal de una región fuese un elemento esencial del sistema *a proteger* y que pudiera oponerse con carácter general a la aplicación del art. 87 del Tratado⁴⁹.

En este sentido, la propia Comisión ha considerado selectivas las medidas fiscales de alcance regional, salvo que resulten subsumibles en algunas de las excepciones a la citada regla de la incompatibilidad de las ayudas de Estado contempladas en las letras a) y c) del art. 87,3 del Tratado

⁴⁸ El régimen de la Zona Especial Canaria, cuyo régimen de vigencia expira en 2008 pero, respecto al cual, las negociaciones para prorrogarlo marchan a buen ritmo, permite disfrutar de un tipo de gravamen entre el 1 % y el 5% con el solo requisito de que las empresas realicen una inversión en el territorio canario de 100.000 euros como mínimo en activos fijos y que creen, al menos un puesto de trabajo, residiendo alguno de sus administradores en las Islas.

⁴⁹ SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 2006, pag. 5.

de la Unión europea. Por tanto, y según la Comunicación de la Comisión sobre ayudas fiscales COM CE/98/C 384/03, sólo las disposiciones tributarias aplicables en la totalidad del Estado miembro no presentan, a efectos del art. 87,1 del Tratado, el atributo de la selectividad⁵⁰. Lo que supone que, en principio, se estarían considerando ayudas de Estado las medidas fiscales reservadas a las empresas que se ubican u operan en una zona delimitada de un país de la Unión Europea, y por tanto, también a las medidas que adopte una autoridad regional o un territorio autónomo, pues su ámbito de incidencia será necesariamente territorial en el marco de un Estado.

En suma, y aunque el TJCE haya afirmado en la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones no es, sólo por esta razón, selectiva, lo cierto es que para la Comisión las medidas aplicables sólo en una parte del territorio pueden incurrir en selectividad territorial. Extremo que viene a confirmar el Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea en su sentencia de 6 de abril de 2002, caso *Ramondín*. Ello constituye una auténtica *espada de Damocles* pendiendo sobre la capacidad de las entidades territoriales autónomas para definir sus propios sistemas tributarios.

Y ello puede aplicarse a las Comunidades Autónomas en el sistema español. Así, las Comunidades Autónomas pueden adoptar medidas con el atributo de la selectividad territorial, en especial las de régimen foral. Valga como ejemplo la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, de la Comisión (DOCE L 134, de 3 de junio de 1993), que declaró contrarias al art. 87,1 del Tratado las Normas Forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988 sobre incentivos fiscales a la inversión. Y ello, porque, como ha dicho SOLER ROCH "la especial protección que el TJCE otorga al principio general de prohibición de ayudas de Estado le ha llevado, en una posición de lógica coherencia con la amplitud con la que interpreta el concepto de *medida fiscal selectiva*, a efectuar una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez

⁵⁰ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, DOCE nº C 384, de 10 de diciembre de 1998; http://europa.eu.int/eur-lex/pri/oj/dat/1998/c_384/c_38419981210es00030009.pdf; véase PASCUAL GONZALEZ, M., *Las Ayudas Fiscales de Carácter Fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Gobierno de Canarias, op.cit, pags. 208 y 209.

de este tipo de medidas"⁵¹. Y sobre todo ello ha supuesto que no se admita la excepción de autonomía territorial, dentro de *preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*.

Situación que sólo parcialmente se ha despejado a partir de la sentencia del caso Azores, de 6 de septiembre de 2006, a la que nos referiremos de inmediato. Antes vamos a hacer una breve reseña de los desencuentros entre las medidas fiscales adoptadas por las Haciendas forales vascas y el Derecho Comunitario.

VII. La consideración de Ayudas de Estado de los beneficios fiscales aprobados por los territorios forales vascos

La historia reciente de los beneficios fiscales establecidos por los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya de establecer beneficios fiscales a efectos de atraer inversiones, puede definirse como la crónica de un litigio permanente que, en sus rasgos esenciales, tendría los siguientes hitos.

Un primer ejemplo sería el caso de las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio; 8/1988, de 7 de julio y 6/1988, de 14 de julio, sobre incentivos fiscales a la inversión, aprobadas por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, que contemplaban un crédito fiscal del 20 % del importe de las inversiones localizadas y que fueron declaradas contrarias a la libertad de establecimiento y constitutivas de Ayudas de Estado por la Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993⁵².

Mayor relevancia tuvo el asunto relativo a las vacaciones fiscales vascas, que en realidad consistían en una exención en el Impuesto sobre Sociedades en los diez primeros ejercicios sociales, y que estaban previstas en las medidas fiscales de apoyo a la inversión empresarial e impulso de la actividad económica, aprobadas por las Normas Forales 18/1993, de 5 de julio (Alava); 11/1993, de 26 de junio, (Guipúzcoa) y 5/1993, de 24 de junio

⁵¹ SOLER ROCH, M.T., "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", op. cit., pag. 5.

⁵² Véase al respecto PARIENTE DE PRADA, I., "El sistema comunitario de control de las ayudas estatales a empresas: la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993 sobre un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco", *Revista Vasca de Administración Pública*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate, nº 39, 1994, pags. 205 y ss.

(Vizcaya). Supuesto éste en el que no se llegó a dictar sentencia por la retirada del recurso por la Administración Central. No obstante, el Abogado General Saggio, defendió en sus conclusiones generales a estos asuntos que los incentivos fiscales controvertidos sí presentaban la nota de la selectividad territorial, "en tanto se destinaban de forma exclusiva a las empresas establecidas en una determinada región del Estado español". Lo que suponía que el Abogado general, como en tono crítico comenta ZUBIRI, viene a asumir la tesis de la Comisión acerca de la incompatibilidad con el art. 87, 1 del Tratado de las ayudas de Estado de alcance regional no incluidas en las citadas excepciones de la letra a) o c), y a consagrar la teoría de que el Estado es el único parámetro válido para dilucidar la condición general o selectiva de una medida de apoyo económico⁵³.

Posteriormente, cabe citar los casos *Daewo* y *Ramondín*, en los que se discutía la compatibilidad con el Derecho Comunitario de las Normas Forales 22/1994, de 20 de diciembre y 24/1996, de 5 de julio, de la Diputación Foral de Álava, que establecían como ventajas fiscales el crédito fiscal del 45 % para grandes inversores y una reducción de base imponible en el Impuesto sobre Sociedades durante cuatro años (las que dieron en llamarse *minivacaciones fiscales*), del 99, 75, 50 y 25 %. En este último caso, la disposición relativa a las *minivacaciones* fue declarada nula por la sentencia del TSJ del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), resultando confirmada tal nulidad por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre 2004 (RJ 2004, 7790).

Paralelamente a esta declaración de nulidad, estas disposiciones dieron lugar a dos sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, en el caso *Daewo* y 11 de noviembre de 2004, en el caso *Ramondín*, que declaran estas medidas incompatibles con el Derecho Comunitario⁵⁴, y, consiguientemente, exigen la derogación de los incentivos y de todos los efectos de los mismos. Los recursos de casación presentados contra estas sentencias fueron desestimados por el TJCE en

⁵³ ZUBIRI, I., *El sistema de concierto económico en el concierto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vasco, Bilbao, 2000, págs. 216 a 220.

⁵⁴ Véase al respecto, GONZALEZ SANCHEZ, M., "Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado (comentarios a dos sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea de 6 de marzo de 2001, dictadas en relación con determinadas ayudas a empresas situadas en el País Vasco)", *Información Fiscal*, nº 55, 2003, Lex Nova, págs. 85 a 90.

sendas sentencias de 11 de noviembre de 2004. Muy recientemente, el TJCE en la resolución de 14 de diciembre de 2006, determina el incumplimiento por parte de España de las sentencias, denunciándose que ni siquiera se informó oficialmente de las empresas que se beneficiaron de tales ayudas.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que estas sentencias del Tribunal de Primera Instancia no fundan prioritariamente la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de estas ayudas en la dimensión territorial de las mismas, sino en la facultad discrecional de la Diputación Foral de Álava en orden a su aplicación y a los requisitos exigidos por las correspondientes normas forales para beneficiarse de estas ventajas, lo que, en la práctica, suponía restringir su accesibilidad a las empresas de grandes dimensiones. Se trata de aplicar la doctrina de que una ayuda puede ser selectiva cuando su concesión discrecional no garantiza el acceso universal a la misma. No obstante, si se señala que el hecho de que el ente que las adopta tenga autonomía financiera territorial, no impide que puedan ser catalogadas como ayudas de Estado. Así, en un *obiter dicta* del caso *Ramondín*, se señala que “el hecho de que el Territorio Histórico de Alava tenga autonomía no le dispensa del respeto a las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado”.

Un último hito lo constituye la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que desestimó los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de Guipúzcoa y Vizcaya contra la sentencia del TSJ del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996 en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como *minivacaciones fiscales*). Nulidad había ya sido confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre 2004 (RJ 2004, 7790).

Pero la sentencia en cuestión, como señala FALCON Y TELLA, no se limita a desestimar los mencionados recursos, sino que estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, contra la sentencia del TSJ del País Vasco, y declara la nulidad de otras diez medidas fiscales, con el único fundamento de la existencia de tal ayuda de Estado y el incumplimiento de la obligación de notificarla, ordenando su restitución de la misma, lo que sólo puede hacer la Comisión. Además, la sentencia, desde una supuesta visión comunitaria, procede a comparar la norma foral con la

norma del Estado y declara el carácter de ayudas fiscales de tales disposiciones sobre la base de que las mismas son aplicables exclusivamente al territorio foral⁵⁵, disponiendo su nulidad. Entre las medidas afectadas estaría el tipo diferencial del Impuesto de Sociedades del 32,5 %. Todo ello, efectuando una directa aplicación del Derecho Comunitario por el Tribunal Supremo y sin plantear cuestión prejudicial alguna.

VIII. La sentencia del caso Azores

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores se enfrenta por primera vez a una panoplia de ventajas fiscales concedidas por una región de un Estado miembro, y en concreto, ventajas consistentes en la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores⁵⁶. La sentencia, además, parte, como una especie de verdad apodíctica, de que "...no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro".

Esta resolución del Tribunal de Luxemburgo tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto por Portugal, el 24 de febrero de 2003, con arreglo al artículo 230 del Tratado, actuando como coadyuvantes España, Gran Bretaña e Irlanda del Norte (aunque hubo otros alegantes como el gobierno regional de las islas de Alland, en Finlandia), contra 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

⁵⁵ FALCON Y TELA, R., "En torno a la STS de 9 de diciembre de 2004, relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las Ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 2, enero, 2005, pags. 3 y 4.

⁵⁶ Existe un precedente de medidas fiscales ventajosas en la República portuguesa, ligadas al régimen fiscal de las Azores y al resto de territorios insulares; el art. 25 del Estatuto de Beneficios Fiscales, incluía una exención para los beneficios derivados de procesos de privatización. Así, las las Sociedades Gestoras de Participaciones Sociales podían beneficiarse del régimen de exención de la zona franca de Madeira, concedido antes del 31 de diciembre de 2000. Ello suponía exención en el impuesto portugués de sociedades con relación a los ingresos generados de sus participaciones en otras sociedades domiciliadas en Madeira y Azores. Si el beneficio se hubiera obtenido entre el 1-I-2003 y el 31-XII-2003, no estaría exento, pero se gravaría a un tipo entre el 2 % y el 3%.

impuesto sobre la renta. La Decisión entendía que estas medidas eran constitutivas de ayudas de Estado y contrarias al artículo 87,1 del Tratado de la Unión europea.

Esta reducción de tipos se aplica en el territorio de las Azores, archipiélago al cual el ordenamiento constitucional portugués atribuye autonomía para fijar sus propios ingresos fiscales. Esta autonomía fue definida en el orden interno portugués por Ley 13/1998 de 24 de febrero, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas, que reserva al Estado portugués mecanismos de control en el ejercicio de la autonomía, en aras del principio de solidaridad.

Fue esta Ley 13/1998 la que dispuso que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyesen ingresos de las Regiones Autónomas en las condiciones que la propia norma establece, permitiendo a la región de Azores adoptar la decisión de disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional. Y en concreto, el órgano legislativo de las Azores adoptó mediante Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, una reducción de tipos aplicable automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas), que pueden llegar hasta el 20 % en el impuesto sobre la renta y hasta el 30 % en el impuesto sobre sociedades.

La Comisión, mediante la citada decisión de 11 de diciembre de 2002, objeto de este recurso, consideró que estas reducciones de tipo eran ayudas de Estado ya que "...proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto" y "la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que...."equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales". Y, en concreto, la Comisión apreciaba el carácter selectivo de tales medidas retomando su vieja teoría de que sólo las medidas de alcance general, esto es, referidas a la totalidad del territorio del Estado, no pueden considerarse selectivas, lo que es tanto como consagrar la regla de la *selectividad territorial*. En el caso de las ayudas cuestionadas hay selectividad, sencillamente, porque la reducción de tipos como medida fiscal favorece "a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas".

Sobre esta cuestión, el TJCE ha venido a sentar una interesante doctrina al intentar delimitar por vía jurisdiccional en qué casos una medida

adoptada por una región o ente subcentral puede ser calificada como “selectiva” y, por tanto, resultar constitutiva de ayuda de Estado, y sobre todo, para resolver la cuestión de si el marco de referencia para apreciar la selectividad debe ser necesariamente el ámbito territorial del Estado miembro. El pronunciamiento del TJCE se enfrenta al dato de que el Gobierno portugués basaba fundamentalmente su oposición a la incompatibilidad de las reducciones del régimen de las Azores en la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, y en el hecho de que la Comisión tomó como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Para lo cual resulta necesario aclarar si para apreciar la selectividad de una medida es o no necesario situarla en un marco de referencia nacional.

Y esta es la cuestión más importante que se dilucidaba en la presente sentencia, al margen de si tales reducciones están o no amparadas por la excepción del sistema tributario nacional (excepción que, como señalamos, con carácter general, no se ha venido admitiendo). Y, así, para el TJCE, en su fundamento 54, el criterio de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado, requiere que se examine si una medida nacional puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (así las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

Pues bien; a juicio del TJCE, para que una medida fiscal adoptada por un ente territorial diferente del Estado y de carácter subcentral no pueda catalogarse como ayuda de Estado debe reunir ciertos requisitos, que en el futuro van a constituir una especie de *guía tipológica* de los incentivos aprobados por las regiones autónomas dentro de los Estados de la Unión Europea.

El **primer requisito** será el de que la normativa fiscal a través de la que se introduce el beneficio fiscal de alcance territorial sea aprobada por una autoridad territorial que, desde el punto de vista administrativo, cuente con un estatuto político que la configure como una Administración territorial distinta de la del Estado. Así, los fundamentos 57 y 58 de la sentencia Azores

recuerdan que el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, sino que puede tomar en consideración a una *entidad infraestatal* siempre que “cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”.

Como puede apreciarse, el TJCE hace lo que no suele hacer; dar relevancia al aspecto institucional interno del Estado frente a la regla tradicional de la autonomía institucional y de la irrelevancia de la organización territorial interna a efectos del cumplimiento de los fines del Derecho Comunitario. Y ello, teniendo en cuenta que en Europa coexisten diversos modelos de organización territorial, desde el Estado español de las Autonomías, hasta el *federalismo cooperativo* alemán⁵⁷ o el Estado regional italiano⁵⁸. Pero el Tribunal no se pronuncia (tampoco cabría esperar que lo hiciese) sobre cómo debe ser esa autonomía para que tenga capacidad de adoptar medidas que no constituyan ayudas de Estado.

Así caben hacerse varias preguntas; ¿la autonomía a que hace mención el TJCE se define a partir de una norma institucional básica que sea una norma propia de un ente autónomo o puede ser una norma del Estado central a través de la que se *concede* autonomía?. Aunque la sentencia no se pronuncia, no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que exista este requisito de autonomía. Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, pueda perseguir. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva⁵⁹, lo que llevará a los

⁵⁷ Articulado como “federalismo de cooperación” a partir de las llamadas “tareas comunitarias” previstas en el art. 104, a, 4) de la *Grundgesetz*; véase ALBERT ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1988, págs. 343 y ss.

⁵⁸ Véase BALADORE PALLIERI, G., *Diritto Costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1970, 9ª ed., pag. 365. Sobre las fórmulas italianas de descentralización “orgánica y funcional”, MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, t. I, decima edizione, Cedam, Padova, 1991, págs. 633 a 638.

⁵⁹ SIMON ACOSTA, E., “La proyectada autonomía financiera regional”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, pag. 591.

entes territoriales autónomos a definir, como dice MORTATI, un ordenamiento jurídico propio⁶⁰. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente, a nuestro juicio, capacidad para definir un sistema tributario. Circunstancia que no cumplen en España todas las Comunidades Autónomas, sino sólo las de régimen foral. Las Comunidades Autónomas de régimen común no pueden diseñar un sistema tributario sino que pueden ejercer ciertas competencias normativas (de las que se excluyen las relativas a la ubicación de empresas, salvo lo relativo a la bonificación de empresas familiares prevista en el artículo 20, 2, c) de la Ley 29/1987, del ISD) y crear impuestos con el límite del art. 6, 2 de la LOFCA, que dispone que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado” (principio de separación). El concepto de “sistema” excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias, exigiendo una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de “sistematización”⁶¹. Pero a nuestro modo de ver, no es exigible una capacidad para tener un sistema fiscal propio para disponer de la autonomía que enerve la posible adopción de medidas fiscales selectivas. Bastará que las entidades infraestatales tengan capacidad para definir una normativa tributaria propia. Por eso parece que, en principio, no sólo los territorios forales dispondrían de una autonomía que excluiría la adopción de medidas fiscales selectivas.

El **segundo requisito** que exige el TJCE sería la llamada autonomía de procedimiento. O lo que es lo mismo, que la norma que crea la ventaja fiscal se elabore y apruebe sin interferencias del Estado central y sin que éste pueda intervenir en su contenido. Así, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido” (Fundamento 57).

⁶⁰ MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., pag. 11.

⁶¹ Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, “sistematizar” equivale a “organizar según un sistema” y un sistema es un “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí”.

A nuestro juicio, y ante la falta de una mayor aclaración, creemos que la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En ese caso, como dice el Fundamento 58 de la sentencia Azores, la medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de éste en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos.

Por eso, en el caso de los territorios históricos vascos, no deben constituir una excepción a su condición de territorios autónomos a efectos de esta sentencia, la necesidad de que las normas forales vascas deban respetar “la estructura general impositiva del Estado” o una “presión fiscal equivalente” o el carácter reglamentario de las disposiciones forales aprobadas por las Diputaciones, que permiten su control por los órganos jurisdiccionales ordinarios del Estado.

Un **tercer requisito** propuesto por la sentencia objeto de análisis es el de que legislación tributaria regional, para no ser selectiva, deba ser de aplicación general al conjunto de las empresas que operen en dicho territorio, sin que existan criterios selectivos. Así lo establece el fundamento 58, cuando señala que habrá que comprobar “si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia”. También este requisito va a suscitar importantes problemas prácticos, porque habrá que diferenciar las medidas fiscales que sólo se aplican a ciertas empresas dentro del ámbito territorial del ente infraestatal (las *mini-vacaciones* fiscales se aplicaban a través de un procedimiento excesivamente discrecional) de las que tienen alcance general en todo el territorio de la región, por ejemplo un tipo de gravamen. De esta manera, podría llegarse a la conclusión que un tipo de gravamen comparativamente

inferior al resto del Estado, pero aplicado a todos los sujetos en el ámbito territorial del ente subcentral (siempre que se cumplan los demás requisitos y que esta reducción de tipos no resulte compensada por el Estado) nunca sería una medida territorialmente selectiva. Ello, excluiría, por lo tanto, una comparación de presiones fiscales entre la región y el resto del Estado para apreciar la existencia de ayudas de Estado en forma de medidas fiscales.

Si aplicamos esta conclusión a los territorios históricos, resultaría que la única disposición que no tendría el carácter de medida fiscal selectiva sería el tipo de gravamen más reducido del Impuesto sobre Sociedades. Pero, desde luego, la sentencia del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, no ampararía medidas como las las vacaciones fiscales de 1994, las *mini-vacaciones* de cuatro años de rebaja en el Impuesto sobre Sociedades de 1996 o el crédito fiscal del 45 % para grandes inversores de 1997.

Por último, el **quinto requisito**, que ha sido decisivo para que el TJCE se pronunciase en contra de las subsistencia de las rebajas fiscales en el archipiélago de las Azores, es aquel según el cual, para que no nos encontremos ante una medida fiscal selectiva, las autoridades regionales deben asumir el coste recaudatorio que se produzca sin que el Gobierno central les pueda compensar. Así lo dispone la sentencia en el fundamento 67: "de lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida".

Como decimos, este ha sido un argumento crucial para que la sentencia dispusiese que el régimen de reducciones de tipos de gravamen de las Azores constituía una medida fiscal selectiva, en tanto el Gobierno portugués no acreditó que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de tales las reducciones. Y ello, porque en el caso portugués, esa merma recaudatoria sí se ve compensada por transferencias presupuestarias

previstas expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98. No se ha admitido el argumento de que tales compensaciones se establecen con la finalidad de reducir los diferentes niveles de desarrollo entre las distintas regiones portuguesas, pues la previsión de estas transferencias aparece indisociablemente unida a la rebaja de tipos impositivos.

También este requisito va a plantear muchos problemas, pues será necesario evaluar el tipo de compensación que establezca el Estado para saber si la misma excluye la existencia de una verdadera autonomía financiera. Una interpretación razonable de la sentencia debería llevarnos a pensar que sólo son “compensaciones” que erosionen la autonomía y determinen la existencia de una medida fiscal selectiva las directamente ligadas a la reducción de tipos o a la ventaja fiscal adoptada por la región. Esto es, aquéllas respecto a las cuales quepa deducir que se han incluido con la prioritaria finalidad de ser una compensación correlativa para un beneficio fiscal adoptado y que no se habrían previsto si el ente subcentral no hubiera establecido el beneficio fiscal. No se incluirán, por tanto, las compensaciones de carácter general inspiradas en motivaciones de solidaridad⁶², como las que reciben los *länder* a través del ajuste financiero secundario (*Finanzausgleich*)⁶³.

También se suscitara la duda de si sólo habría que tener en cuenta las compensaciones expresamente establecidas en la norma como tales o también la denominada *compensación silenciosa* (*Stillfinanzausgleich*), esto es, el efecto de compensación no previsto cuando normas del Estado provocan una alteración sobrevenida y unilateral de las reglas de reparto de las fuentes de financiación entre el Estado central y los territorios autónomos. Pensemos, por ejemplo, en el supuesto en el cual tras la aprobación por una norma del

⁶² Sobre las mismas, véase MOLDES TEO, E.: “Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: la perspectiva constitucional”, *RDFHP.*, nº. 144, 1979, pag. 1103; MORETTI, G.C.: *La potestà finanziaria delle Regioni*, Giuffrè, Milán, 1972, págs. 32 y ss.

⁶³ El principio de compensación financiera en la doctrina alemana, incluye el *principio de ordinalidad*. Se trata de un principio que se ha manejado mucho en Alemania, y que aparece citado en la sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 11 de noviembre de 1999, sobre la *Finanzausgleichgesetz*. La sentencia en virtud de la cual el Tribunal Constitucional alemán dictó su doctrina tuvo su origen en una reclamación de los *länder* de Bayern, Baden-Württemberg y Hessen. La esencia del principio consiste en la afirmación efectuada por el máximo órgano de interpretación de la Constitución alemana, de que la posición relativa de un *länder* en términos de *renta per cápita*, no puede quedar alterada a consecuencia de la aplicación de los mecanismos de nivelación.

ente infraestatal de un beneficio fiscal de ámbito estrictamente territorial, el Estado central reduce la presión fiscal de la entidades o empresas públicas del ente subcentral, reconociéndoles créditos fiscales que constituyen una compensación encubierta o reconoce a las entidades o empresas públicas de los entes subcentrales la devolución del IVA en cuantía superior a la que les corresponde⁶⁴. Creemos que, en ambos casos, hay que hablar de compensación, aunque en el segundo supuesto sea más difícil de detectar.

Por último, se plantea el TJCE si concurriría en este caso la excepción que justificaría la adopción de estas medidas *por la naturaleza o estructura del sistema fiscal*, en este caso, del sistema fiscal portugués. Ya hemos hablado del escaso predicamento que entre la Comisión ha encontrado esta pretendida excepción, aunque el TJCE la ha valorado en alguna ocasión, aunque sin aclarar qué se entiende por *naturaleza del sistema fiscal* tributario⁶⁵. Pues bien, en este caso el TJCE rescata esta posible excepción para negar su concurrencia. Así, afirma que una medida como la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta “que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución”, sin que sea argumento a considerar la posible influencia de la insularidad de las Azores en la capacidad económica de sus residentes (fundamento 82)⁶⁶. La resolución termina afirmando que “el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento

⁶⁴ Véase, al respecto, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 1998, pag. 3.

⁶⁵ Salvo la sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2003 (As. T-92/00 y T-103/00) que ha identificado la naturaleza del sistema fiscal con la “coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general”; véase SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, op. cit., pag. 4.

⁶⁶ Así se afirma en el Fundamento 82, que “si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo”.

y eficacia del sistema fiscal general". Afirmación que tiene su importancia, en tanto "rescata" una excepción, que habrá que entender aplicable en todos los casos en que la misma resulte suficientemente acreditada. Por tanto, habrá que aceptar las medidas que responden a la lógica interna del sistema fiscal de un Estado como excluyentes de la concurrencia de una ayuda de Estado, si el Estado puede probar que vienen avaladas por exigencias de funcionamiento y eficacia del sistema.

IX. Conclusiones

Tras las sentencia del caso Azores, el TSJ del País Vasco formuló una cuestión prejudicial el 27 de septiembre de 2006, para que el Tribunal de Luxemburgo aclare si el régimen foral vasco cumple los requisitos formulados en la sentencia. Al margen de ello, esta sentencia da unas pautas generales para entender cuándo una medida fiscal adoptada por un territorio con autonomía dentro de un Estado miembro puede constituir una medida fiscal selectiva, subgénero de la ayuda de Estado.

En España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas. Sin embargo, sólo quedarían excluidas las medidas de aplicación general (reducciones de tipos de gravamen, de mínimos exentos, bonificaciones como las previstas respecto al ISD o IRPF) y no los singulares incentivos fiscales. Y sólo quedarían en tanto se adopten con una autonomía procedimental, cuyo alcance no aclara la sentencia, y excluyéndose cualquier género de compensación. Sin que la posible excepción general de la *naturaleza o estructura del sistema fiscal* haya quedado suficientemente aclarada. Ello supone, a nuestro juicio, que no puede basarse en la supuesta estructura autonómica del sistema español una aceptación generalizada de que los incentivos fiscales de las Comunidades Autónomas carecen de la condición de ayuda de Estado.

En tanto no se garantiza que las normas fiscales autonómicas respetan la autonomía de procedimiento y la ausencia de compensación, no se disipará la posible existencia de una medida fiscal selectiva. Por tanto, seguirá gravitando la duda en torno a ciertas medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común, como las contenidas en la Ley

14/2001, de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que regula el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito. Este impuesto tiene como hecho imponible, "...la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley y que comporten la obligación de restitución" (art. 3 de la Ley). La posibilidad de hallarnos ante una ayuda de Estado se situaría en el régimen de las exenciones específicas, previsto en el artículo 7, y en concreto, en la previsión de una exención para "las inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura competente en Política Financiera"⁶⁷. Habrá que valorar la posible concurrencia de una medida fiscal selectiva, aunque difícilmente podrá considerarse que es una ayuda de Estado la mera previsión de un régimen de exenciones a las empresas que realicen inversiones en el territorio de la Comunidad autónoma extremeña. Se trataría de una previsión de alcance general, ya que el hecho de que la exención se aplique sólo a las empresas inversoras no es más que la lógica consecuencia de que una exención va a beneficiar exclusivamente a quien realiza el presupuesto previsto en su norma reguladora.

⁶⁷ La Ley añade que "las Leyes de Presupuestos de cada año señalarán los sectores sociales o económicos que tendrán la condición de utilidad o interés para la región. La Obra Benéfico Social efectivamente invertida que esté autorizada o acordada, según los casos, con aquella Consejería, tendrá la condición de interés regional a los efectos de este apartado, y, en los mismos términos, las cantidades que las Cooperativas de Crédito destinen al Fondo de Educación y Promoción". Véase al respecto, GALAPERO FLORES, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito"; *Nueva Fiscalidad*, nº 5, agosto-septiembre, 2002, pag. 59.

