

**AYUDAS DE ESTADO Y CAPACIDAD FISCAL DE LOS
ENTES SUBESTATALES: LA DOCTRINA DEL CASO
AZORES Y SU APLICACIÓN A LAS HACIENDAS
FORALES VASCAS**
**(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJCE DE 6 DE
SEPTIEMBRE DE 2006, REPÚBLICA DE PORTUGAL/COMISIÓN,
AS. C-88/03)**

Mariola Urrea Corres*

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. EL ASUNTO AZORES: LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN Y EL RECURSO ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA. III. EL OBJETO DEL RECURSO Y LOS TÉRMINOS DEL DEBATE JURÍDICO. IV. LA POSICIÓN DEL ABOGADO GENERAL Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA: LOS ESCENARIOS FISCALES Y EL CONCEPTO DE *AUTONOMÍA* COMO CRITERIO DE EVALUACIÓN. V. LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA AZORES A LAS VACACIONES FISCALES VASCAS. VI. A MODO DE CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el recurso de anulación planteado por la República de Portugal contra una decisión de la Comisión Europea y conocido como el ‘asunto Azores’ es uno de esos pronunciamientos judiciales en los que lo importante no es precisamente el fallo. Antes al contrario, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia¹ adquiere relevancia e interés —y por ello está siendo objeto de particular atención en la comunidad científica²— no tanto por enjuiciar la capacidad

* Profesora Contratada Doctora de Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales de la Universidad de La Rioja. *Emile Noël Fellowship* en el *Jean Monnet Center for International and Regional Economic Law and Justice* (NYU School of Law) Spring Semester 2007.

© Mariola Urrea Corres. Todos los derechos reservados.

¹ Sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia, *República Portuguesa/Comisión*, C-88/03. Puede consultarse en <http://curia.eu.int/jurisp>

² Entre los trabajos publicados que han tenido como objeto de estudio el pronunciamiento del Tribunal de Justicia podemos citar CALDERÓN CARRERO, J.M./RUIZ ALMENDRAL, V.: “Autonomía fiscal de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2006, pp. 13-21; GARCÍA NOVA, C.: “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”, *Dereito*, vol. 15, núm. 1,

fiscal de determinados entes subestatales de la Unión Europea en relación con el régimen jurídico de las ayudas de Estado³, sino por la construcción de una argumentación en torno al concepto de autonomía que, actuando a modo de guía tipológica⁴, nos permita evaluar en cada momento si la existencia de una presión fiscal inferior en un ente regional de un Estado miembro constituye una medida fiscal selectiva y, por ello, incompatible con el régimen jurídico de las ayudas de Estado establecido en la Unión Europea⁵.

Para abordar el análisis de este asunto en toda su complejidad, partiremos del estudio de la Decisión de la Comisión Europea adoptada en relación con el sistema fiscal de la Región Autónoma de las Azores recurrida ante el Tribunal de Justicia por la República de Portugal (II). Una vez determinados los hechos sobre los que se pide al Tribunal de Justicia un pronunciamiento (III), se analizará brevemente el régimen fiscal de las Azores como objeto principal del recurso de anulación (III.1) para, a continuación, centrarnos en el verdadero debate jurídico (III.2) apreciable a partir de una descripción de las posiciones defendidas por la Comisión (III.2.1) y la República de Portugal (III.2.2). De la confrontación de los argumentos presentados por ambas partes, el Abogado General y el Tribunal de Justicia han construido una argumentación jurídica que permitirá clasificar —en éste y en futuros asuntos— el sistema fiscal de un ente subestatal dentro de un modelo normativo (IV). Así, partiendo de la descripción de una serie de potenciales escenarios normativos en materia de fiscalidad (IV.1) se estudiará el grado de autonomía del ente subestatal como criterio determinante a los efectos de

2006, pp. 203-239, en pp. 229-239; MARTÍNEZ CABALLERO, R./RUIZ ALMENDRAL, V.: “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 20, 2006, pp. 593-649. Una reproducción de los pasajes más relevantes de la sentencia se encuentra en RODRÍGUEZ CURIEL, J.W.: “De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de la CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, ‘Azores’”, *Gaceta Jurídica*, núm. 245, 2006, pp. 57-62; SOLER ROCH, M.T.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm.14, 2006, pp. 13-23.

³ De hecho, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en otras ocasiones en relación con el ejercicio de la competencia fiscal desarrolladas por entes subestatales. Es el caso de las Haciendas Forales vascas en los términos que analizaremos *infra* apartado V. También existen una pluralidad de pronunciamientos en relación con el sistema tributario de Gibraltar. Para su análisis nos remitimos al trabajo de HERNÁNDEZ GUERRERO, V.: “Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 19, 2004, pp. 869-903.

⁴ La expresión está tomada de GARCÍA NOVA cuando afirma que “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”; en GARCÍA NOVA, C.: *loc. cit.* (“La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder...”), en p. 231.

⁵ Como precisa el Tribunal de Justicia en el relato de la argumentación presentadas por las partes en el asunto objeto del presente comentario, la República de Portugal pide al citado Tribunal “que aproveche esta oportunidad para delimitar cómo debe abordarse la cuestión del carácter selectivo en las reducciones de impuestos regionales con el fin de eliminar la incertidumbre actualmente existente en la materia”. Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 28.

excluir el carácter selectivo de la medida y, en su caso, la condición de ayuda de Estado (IV.2). Definido el nivel de autonomía suficiente exigido por el Tribunal de Justicia para considerar una normativa fiscal como no selectiva, sólo restará confrontar tal argumentación con el Régimen Autónomo de las Azores (IV.3).

Con todo, el análisis del asuntos Azores quedaría incompleto si no proyectáramos la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia a otros supuestos similares en los que otros entes subestatales también hayan ejercido su competencia fiscal. En este sentido, parece evidente que la consideración del grado de autonomía como criterio para enjuiciar la selectividad regional de una normativa fiscal puede tener una aplicación inmediata en España respecto a la competencia fiscal de la que disfrutaban las Haciendas Forales Vascas (V). Para abordar esta última cuestión nos parece importante ofrecer una somera descripción de los precedentes jurisprudenciales existentes en el caso de la fiscalidad vasca tanto en relación con los pronunciamientos existentes del Tribunal de Primera Instancia y Tribunal de Justicia (V.1.1), como los elaborados por el Tribunal Supremo (V.1.2). Una vez contextualizada la valoración jurídica efectuada hasta la fecha en relación con las conocidas como vacaciones (o mini-vacaciones) fiscales vascas, será necesario proyectar la doctrina Azores sobre el poder normativo del que disfrutaban las Haciendas Forales Vascas en materia fiscal a los efectos de tratar de intuir sus efectos (V.2.). El trabajo finalizará con una breve reflexión en la que se apuntan de forma sistematizada algunas conclusiones a la espera de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre este aspectos en la cuestión prejudicial ya planteada (VI).

II. EL ASUNTO AZORES: LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN Y EL RECURSO ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

El 5 de enero de 2000 las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión de las Comunidades Europeas un régimen por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores⁶. Este régimen fue consignado en el registro de ayudas no notificadas por haber sido comunicado a la Comisión tardíamente⁷ y dado que tal régimen había entrado en vigor antes de su autorización⁸. A la vista de todo ello, la Comisión Europea tomó la decisión de incoar el procedimiento establecido al efecto en el artículo 88 TCE, apartado 2, en relación con la parte del régimen que adapta el sistema fiscal de Portugal a las particularidades de la Región

⁶ La Comisión es la institución competente para evaluar la compatibilidad de las ayudas de Estado de finalidad regional con el mercado común atendiendo a los criterios codificados en las *Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional* (DO C 74, de 10 de marzo de 1998, p. 9) modificadas posteriormente tanto en el año 1999 como en el año 2000. Véase DO C 288, de 9 de octubre de 1999, p. 2 y DO C 258, de 9 de septiembre de 2000, p. 5. Para el período de 2007-2014 tales criterios se han revisado y se recogen en las *Directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional* (DO C 54, de 4 de marzo de 2006, pp. 13-44).

⁷ No en vano se trataba de la respuesta que ofrecían las autoridades portuguesas a la petición de información de los servicios de la Comisión efectuada mediante carta D/65111, de 7 de diciembre de 1999 a la Representación Permanente de Portugal.

⁸ Tanto es así que el régimen fiscal de Azores había entrado en vigor el 1 de enero de 1999.

Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de tipos sobre la renta⁹. Finalmente, como resultado de la incoación del citado procedimiento, la Comisión Europea adoptó el 11 de diciembre de 2002 la Decisión 2003/442/CE¹⁰ en virtud de la cual entiende que Portugal ha ejecutado de forma ilegal la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores a que se refiere el ámbito relativo a la reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, incumpliendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado¹¹.

El 24 de febrero de 2003 la República de Portugal recurrió la Decisión de la Comisión ante el Tribunal de Justicia solicitando la anulación de la citada Decisión¹². Un recurso que fue apoyado por el Reino Unido¹³ y por España¹⁴. El Tribunal de Justicia dictó la sentencia objeto de este comentario el 6 de septiembre de 2004.

III. EL OBJETO DEL RECURSO Y LOS TÉRMINOS DEL DEBATE JURÍDICO

1. El objeto que motiva el asunto: el régimen fiscal de la Región Autónoma de las Azores

De la descripción de los hechos que motivaron el planteamiento por parte de la República de Portugal del recurso de anulación que ha dado lugar al presente pronunciamiento del Tribunal de Justicia queda claro que el objeto que motiva el asunto no es otro que el régimen fiscal establecido en la Región Autónoma de las Azores. Una región autónoma cuyas competencias están contempladas en los artículos 225 a 234 de la Constitución de Portugal de 1976¹⁵.

⁹ Sin embargo, la Comisión decidió no plantear objeciones a la parte del régimen a que se refieren las reducciones en materia de recaudación y de créditos fiscales sobre la renta. Así fue publicado en *DO C* 127 de 29 de mayo de 2002, p. 16.

¹⁰ *DO L* 150 de 18 de junio de 2003, pp. 52-63.

¹¹ Decisión 2003/442/CE, punto 45. En el mismo punto 45 de la citada Decisión se indica, a continuación, que “la Comisión considera que las ayudas mencionadas cumplen las condiciones para poder ser consideradas compatibles con el mercado común, en virtud de las excepciones contenidas en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y de la letra a) del apartado 3 del artículo 61 del Acuerdo EEE, con excepción de las ayudas concedidas a empresas que ejerzan actividades financieras o del tipo ‘servicios intragrupo’ (centros de coordinación, de tesorería o de distribución)”.

¹² La argumentación jurídica que propuso la República de Portugal en defensa del régimen fiscal de las Azores será analizada con más detalle en el apartado III.2.2.

¹³ Admitido mediante Auto del presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2003.

¹⁴ Admitido mediante Auto del presidente del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2005.

¹⁵ Azores dispone de un régimen autónomo con organismos de gobierno propios y con competencias en el ámbito legislativo [artículo 227, apartado 1, letras a), b), c) e i)], reglamentario [artículo 227, apartado 1, letra d)], político [artículo 227, apartado 1, letras g), r) y s)], administrativo y financiero [artículo 227, apartado 1, letras h), y j) a q)] que la dotan de un régimen político-administrativo propio.

Por lo que respecta a la competencia fiscal de la que disponen las regiones autónomas, la Región Autónoma de las Azores percibe sus propios ingresos tributarios y, de conformidad con el principio de solidaridad nacional, también percibe una parte de los ingresos fiscales del Estado¹⁶. Asimismo, atendiendo al tenor literal del artículo 227, apartado 1, letra i) de la Constitución portuguesa, la Región Autónoma de Azores dispone de capacidad para ejercer su propia competencia en materia fiscal, en las condiciones estipuladas por la ley, y tiene potestad para adaptar el ordenamiento tributario nacional a las particularidades regionales, en las condiciones que establezca una ley-marco aprobada por el parlamento portugués¹⁷.

De conformidad con la competencia constitucionalmente reconocida, la Región Autónoma de Azores adoptó el Decreto Legislativo 2/99/A de 20 de enero de 1999 en virtud del cual quedó regulado el ejercicio de las competencias en materia tributaria a nivel regional y la facultad de adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales¹⁸. Por lo que interesa al objeto del presente trabajo, el citado Decreto reguló en los artículos 4 y 5 una reducción de los tipos del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades aplicables a todos los agentes económicos tanto si son personas físicas como jurídicas, en la medida en que sean sujetos pasivos de tales impuestos¹⁹.

En este contexto es importante tener presente que los efectos económicos de la reducción de tipos impositivos por parte de las regiones autónomas no son asumidos en exclusiva por los territorios competentes para adoptar la medida fiscal en cuestión²⁰. De hecho, la ya citada Ley 38/98 prevé también la forma en la que el Estado da cumplimiento al deber constitucional de solidaridad mediante transferencias

¹⁶ Artículo 227, apartado 1, letra j).

¹⁷ Se trata de la Ley 13/98 de 24 de febrero de 1998 en la que se establece el régimen jurídico y los principios generales de la autonomía financiera regional, de los ingresos tributarios regionales, de la deuda pública regional y de la adaptación del sistema tributario nacional a las particularidades regionales (*Diário da República* I, serie A, núm. 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746). Del contenido material de esta norma merece tener presente, entre otros aspectos, el artículo 10 en virtud del cual se precisa que las regiones autónomas podrán percibir determinados componentes de los ingresos fiscales del Estado, así como el contenido del apartado 4 del artículo 37 que reconoce a las Asambleas legislativas regionales la competencia para reducir hasta en un 30% los tipos de gravamen de los impuestos estatales sobre la renta, las sociedades y el IVA, de la misma forma que los impuestos especiales sobre el consumo de acuerdo con la legislación vigente.

¹⁸ En su versión modificada por Decreto Legislativo Regional núm. 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999.

¹⁹ Las reducciones de los citados impuestos se establecieron en un 15% para el ejercicio 1999. Desde el 1 de enero de 2000 la reducción de los tipos del impuesto quedó fijada en un 20% para el impuesto sobre la renta y en un 30% en el caso del impuesto de sociedades.

²⁰ El coste presupuestario de la medida adoptada en Azores fue estimado en una pérdida de ingresos fiscales de unos 26,25 millones de euros anuales. Así se afirma en la relación de hechos que realiza el propio Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de septiembre de 2004, *República Portuguesa/Comisión Europea* (C-88/03, *cit.*), apartado 14.

presupuestarias adecuadas en todo momento al nivel de desarrollo de las regiones autónomas (artículo 5, apartados 1 a 3)²¹.

2. El problema jurídico a resolver: la capacidad fiscal de un ente regional y su compatibilidad con el régimen jurídico de ayudas de Estado

En función de lo establecido en los Tratados constitutivos en materia de ayudas de Estado y del correspondiente desarrollo jurisprudencial llevado a cabo por el Tribunal de Justicia se ha adoptado un concepto amplio de ayuda de Estado que incluye todo beneficio específico concedido por el Estado o mediante fondos estatales a una empresa o grupo de empresas que afecte a los intercambios comerciales.

De esta definición se concluye que una ayuda de Estado será considerada como tal y, por ello, prohibida por el TCE²² siempre que la misma “alivi[e] las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa”²³, es decir, provoque un *beneficio* con independencia de que éste adopte la forma de subvenciones, exenciones fiscales o cualquier otra que aminore los gastos con los que ésta cuenta y que en situaciones normales la empresa no hubiera recibido²⁴. Debe tratarse además de un beneficio *específico*²⁵ que otorga una ventaja competitiva a una empresa o empresas

²¹ Se trata de una disposición que tendrá gran relevancia en el fallo adoptado por el Tribunal de Justicia. Véase *infra* apartado IV.2.

²² El principio general de prohibición de toda ayuda pública previsto en el Tratado ha sido, no obstante, matizado. De hecho, el TCE prevé *de iure* la compatibilidad con el mercado común de las ayudas que tengan un carácter social concedidas a los consumidores individuales siempre que no discriminen el origen de los productos, así como las destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por acontecimientos de carácter excepcional. En segundo lugar, el TCE establece también la posibilidad de declarar compatibles con el mercado común aquellas ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo, a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo, a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, a promover la cultura y la conservación del patrimonio y aquellas que determine el Consejo cuando circunstancias excepcionales así lo exijan.

²³ Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, (C-387/92, *Rec.*, p. I-902), apartado 13.

²⁴ El TJCE y el TPI a lo largo de su amplia jurisprudencia han calificado como ventaja a los efectos de definir ayudas de Estado: préstamos concedidos sin interés o a interés muy bajo (TPI sentencia de 30 de abril de 1998, *Vlaams Gewest/Comisión*, (as. T-16/96, *Rec.*, p. II-722) apartado 51; bonificación de interés (sentencia de 8 de marzo de 1988, *Exécutif régional wallon y Glaverbel/Comisión*, (as. ac. 62 y 72/87, *Rec.*, p. 1573) apartado 13; reducción en cargas sociales (sentencia de 14 de febrero de 1990, *Francia/Comisión* (as. C-301/87, *Rec.*, p. I-351), apartado 41; adquisiciones masivas de productos o servicios de una determinada empresa (TPI sentencia de 28 de enero de 1999, *BAI/Comisión* (as. T-14/96, *Rec.*, p. II-141), apartados 71 y 72.

²⁵ Sentencia de 1 de diciembre 1998, *Ecotrade*, (as. C-200/97, *Rec.*, p. I-7926), apartado 40; TPI sentencia de 29 de septiembre de 2000, *CETM/Comisión* (as. 55/99, *Rec.*, p. II-3213) apartado 39; sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión* (as. 241/94, *Rec.*, p. I-4551), apartados 23 y 24; sentencia de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión* (as. C-75/97, *Rec.*, p. I-3687), apartado 26.

determinadas y no a todas las del sector²⁶. Asimismo, la ayuda debe ser *concedida por el Estado* (incluyendo en este concepto también a las entidades infraestatales²⁷) o proceder de fondos públicos. Y tiene que *afectar a los intercambios comerciales* otorgando una ventaja competitiva a la empresa beneficiaria que *falsee o amenace falsear la competencia*.

De los cuatro elementos que definen el concepto de ayuda de Estado es el de la especificidad del beneficio potencialmente concedido el que ha ocupado la atención del Tribunal de Justicia en el asunto Azores. No en vano, ha sido una Región Autónoma la que ha adoptado mediante Decreto 2/99/A una medida fiscal aplicable en las Azores mediante la que se reducen los tipos impositivos a aplicar en dicho territorio. En suma, una medida fiscal que introduce un elemento de asimetría fiscal que pudiera considerarse como la expresión de una selectividad geográfica y, por ende, una ayuda de Estado a los efectos de la regulación establecida en el TCE²⁸.

De hecho, el debate jurídico que se plantea en el asunto Azores no es otro que el de precisar si en los supuestos de capacidad fiscal de un ente subestatal para fijar una tributación inferior a la establecida para el resto del Estado debemos apreciar la concurrencia de la selectividad geográfica²⁹ o, por el contrario, es posible aceptar el sistema fiscal subestatal como el sistema normal de tributación³⁰.

Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia no ha tenido la oportunidad de pronunciarse expresamente sobre la propia capacidad constitucionalmente reconocida a un ente subestatal para adoptar determinados regímenes fiscales más favorables. Sólo de forma indirecta se puede afirmar que la cuestión llegó a plantearse ante el Tribunal de Justicia si bien éste no llegó a dictar sentencia³¹. En todo caso, de las conclusiones presentadas en el citado asunto por el Abogado General bien pudiera concluirse que la concesión de

²⁶ Entre la jurisprudencia más reciente, véase, Sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, (C-143/99, *Rec.*, p. I-8365), apartado 41; sentencia de 29 de abril de 2004, *Gil Insurance y otros*, C-308/01, *Rec.*, p. I-4777), apartado 68; sentencia de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, (C-172/03, *Rec.*, p. I-1627), apartado 40.

²⁷ Sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, (as. 248/84, *Rec.*, p. 4013), apartado 17. Sobre esta cuestión puede consultarse el trabajo de CARREÑO GUALDE, V.: “Ayudas públicas concedidas por los entes territoriales: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 8, 2000, pp. 619-642, en pp. 634-641.

²⁸ La asimetría fiscal es uno de los contextos normativos categorizados por el Abogado General y por el Tribunal de Justicia a los efectos de valorar la aplicación del criterio de la selectividad geográfica y, en consecuencia, su consideración como ayuda de Estado incompatible con el TCE. Véase *infra* apartado IV.1.

²⁹ En los términos que sugiere la Comisión en su Decisión 2003/442/CE, en puntos 26 a 32, especialmente, 26 y 27 (*DO L* 150 de 18 de junio de 2003, pp. 52-63).

³⁰ Como argumenta la República de Portugal. Véase Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 27 y 28.

³¹ El Tribunal de Justicia no pudo dictar sentencia al desaparecer el proceso principal que motivó el planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tras el desistimiento de una de las partes. Sobre este aspecto insistiremos en el apartado V.1.1.

un beneficio fiscal por un ente subestatal con competencias o, si se prefiere, con autonomía suficiente para hacerlo no excluye *per se* su consideración como medida selectiva a los efectos del régimen jurídico de ayudas de Estado³².

A) La argumentación de la Comisión Europea a favor de la selectividad geográfica: el sistema fiscal nacional como elemento de referencia

La Comisión Europea argumenta en la Decisión objeto de recurso ante el Tribunal de Justicia que “las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 87” y “el tratado califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región”³³. La Comisión insiste en que a pesar de que las medidas adoptadas por el Decreto Legislativo 2/99/A se apliquen automáticamente a todos los operadores económicos imponibles en la Región de las Azores “sin introducir ninguna deferencia de trato a favor de uno o más sectores de actividad”³⁴, las reducciones de los tipos del impuesto adoptadas por la citada disposición “van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado”³⁵.

Como puede deducirse fácilmente, la Comisión construye su argumentación en torno a la selectividad del régimen fiscal de Azores partiendo de la definición previa de un sistema de tributación normal con el que poder efectuar la comparación. Así, para la Comisión Europea “el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro”³⁶, de tal forma que se puede “clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro”³⁷. Más aún,

³² Conclusiones del Abogado General SAGGIO de 1 de julio de 1999, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, (as. ac. 400/97, 401/97 y 402/97, *Rec.*, p. I-1073), apartado 38 (“la autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja, en efecto, ninguna especificidad del territorio de que se trata (...) que exija, de rebote, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español”).

³³ Decisión 2003/442/CE, 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 la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO C 127, de 18.6.2003, pp. 52-63)*, apartado 24, cuarto guión. Esta misma idea ha sido argumentada en otras Decisiones adoptadas por la Comisión. Sirva como ejemplo la Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, *relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, de 3.6.1993, p. 25)*.

³⁴ Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, *cit.*, apartado 24 cuarto guión.

³⁵ Es un argumento que la Comisión toma prestado de las Conclusiones del Abogado General SAGGIO, presentadas el 1 de julio de 1999 en el procedimiento relativo a una cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia (as. ac. C-400/97, C-401/97 y C-402/97, *Rec.*, 2000, p. I-1703).

³⁶ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 22 *in fine*.

³⁷ *Ibidem*.

la Comisión considera que la autonomía que la Constitución portuguesa concede a las Azores es *limitada*³⁸ y que “la merma de los ingresos fiscales que se deriva, para la región de que se trata, de las reducciones de los tipos impositivos controvertidos se ve indirectamente compensada, en el plano presupuestario, por transferencias efectuadas por el Estado central en ejecución del principio de solidaridad financiera”³⁹.

En consecuencia, en el asunto objeto del presente comentario estamos ante una ayuda de Estado por tratarse “de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo impositivo fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional”⁴⁰.

Una vez considerado el régimen fiscal de Azores como una ayuda de Estado a los efectos del artículo 87 del TCE, la Comisión pasó a valorar si tales ayudas podían ser autorizadas en el supuesto de que estuvieran destinadas a reducir los costes adicionales del ejercicio de una actividad económica inherente a las desventajas descritas en el apartado 2, del artículo 299 del TCE⁴¹. Este aspecto fue apreciado por la Comisión en relación con las empresas que operan fuera del sector financiero, pero no así en relación con las empresas que operan en el sector financiero para las que la reducción de tipos del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades “no se justifican por su contribución al desarrollo regional y que su nivel no es proporcional a las deficiencias que pretende atenuar”⁴².

B) La argumentación de la República de Portugal en contra de la selectividad geográfica: el sistema fiscal subestatal como posible «sistema normal de tributación»

Por su parte, la argumentación de la República de Portugal gira en torno al error de Derecho en el que, a su juicio, ha incurrido la Comisión en lo que se refiere a la

³⁸ El énfasis es nuestro. Como tendremos oportunidad de señalar más adelante, el alcance de la autonomía del régimen subestatal es determinante a los efectos de que el régimen fiscal adoptado sea o no compatible con el Derecho Comunitario Europeo. Así lo consideró el Reino Unido que intervino en el asunto de las Azores en apoyo de la posición defendida por la República de Portugal. Véase Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 43. Sin perjuicio de la argumentación elaborada sobre este aspecto por el Abogado General y el Tribunal de Justicia y que será desarrollada más adelante, podemos indicar como conclusión que a mayor grado de autonomía constitucionalmente reconocida, más posibilidades de que el sistema fiscal regional sea considerado por el Tribunal de Justicia como un sistema compatible con el régimen jurídico de ayudas de Estado. Véase con más detalle *infra* apartado IV.2.

³⁹ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 43.

⁴⁰ Argumento que utiliza la Comisión y que se recoge en las conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 17 *in fine*.

⁴¹ *Ibidem*, apartado 19.

⁴² Argumento que se reproduce en la sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 27 y 28.

aplicación del criterio del carácter selectivo de la medida. Así, para la República de Portugal, la Comisión “tomó erróneamente como marco de referencia la totalidad del territorio portugués”⁴³ en la medida en que “para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia normal”⁴⁴, de hecho, “cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate”⁴⁵. De otra parte, también estima errónea la apreciación de la Comisión al no reconocer que las reducciones de impuestos se hallan justificadas por la naturaleza y el sistema del régimen tributario portugués cuando las citadas reducciones “son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional y se justifican por los factores mencionados en el artículo 299 CE, apartado 2: insularidad, clima adverso y dependencia económica de las Azores de un reducido número de productos”⁴⁶.

La argumentación de la República de Portugal sobre la idea de selectividad se vio apoyada en sus pretensiones por el Reino Unido para quien la selectividad de la medida no puede derivarse únicamente del hecho de que existan regiones sujetas a un nivel impositivo distinto, sino que “en función de los casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región o en el del Estado miembro en su conjunto”⁴⁷, es el caso cuando “el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerar que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas”⁴⁸.

De los argumentos presentados por la Comisión Europea y por la República de Portugal se puede concluir que sus posicionamientos parten de tesis bastante menos divergentes de lo que pudiera derivarse de una primera lectura de los mismos. Tanto es así que ambas partes reconocen que la Región Autónoma de Azores tiene una autonomía constitucionalmente reconocida en función de la cual adopta una disposición, el Decreto Legislativo 2/99/A, del que se deriva un régimen fiscal menos gravoso que el que se aplica en el resto del territorio. El punto de desencuentro entre ambos argumentos se podría resumir en la siguiente consideración. Si la autonomía de Azores tiene la suficiente entidad como para ser considerado un sistema normal de tributación (posición de la República de Portugal) o, por el contrario, la autonomía es limitada, los efectos económicos de la medida son asumidos por el gobierno central y, en consecuencia, el sistema fiscal de Azores es selectivo frente al sistema fiscal de general que es el portugués (posición de la Comisión).

⁴³ *Ibidem*, apartado 39.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ *Ibidem*, apartado 40.

⁴⁷ *Ibidem*, apartado 47.

⁴⁸ *Ibidem*.

IV. LA POSICIÓN DEL ABOGADO GENERAL Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA: LOS ESCENARIOS FISCALES Y EL CONCEPTO DE AUTONOMÍA COMO CRITERIO DE EVALUACIÓN

1. Los escenarios normativos posibles y la selectividad geográfica: la simetría y la asimetría competencial

El Abogado General GEELHOED, encargado de presentar las conclusiones en el asunto objeto de este comentario, ha centrado con precisión la cuestión jurídica que en el fondo se dilucida con motivo del recurso de anulación presentado por la República de Portugal. Una cuestión que puede resumirse en la necesidad de precisar en qué supuestos un sistema normativo en el que se prevé un tipo impositivo diferente aplicable a una zona geográfica determinada dentro de un Estado puede ser considerado como un beneficio selectivo. Para obtener una respuesta, el Abogado General construye su impecable argumentación ofreciendo una sistematización de tres modelos fiscales posibles y diferenciados en función de la simetría o asimetría competencial de los entes nacionales y, en su caso, subestatales encargados de adoptarlos.

El primero de estos tres modelos es aquél en el que la reducción de un tipo impositivo nacional es adoptada por el gobierno central de un Estado miembro con efectos en una zona geográfica determinada. En esta hipótesis conviven un tipo impositivo nacional aplicado con carácter general y otro tipo impositivo también nacional aplicable a una determinada zona o región. En esta hipótesis la medida en cuestión es selectiva “ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción”⁴⁹.

El segundo escenario es aquel en el que todas las entidades subestatales de un determinado nivel tienen atribuida constitucionalmente competencia para fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a sus competencias. En este supuesto no existe una imposición nacional, sino una multiplicidad de imposiciones adoptadas por entidades subestatales. En esta situación de total simetría competencial de los entes subestatales, las medidas adoptadas por una entidad no se consideran selectivas a los efectos del artículo 87.1 del TCE ya que “cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo”⁵⁰.

Finalmente, el tercer escenario es aquél en el que existe un tipo impositivo aplicable a nivel nacional y también un tipo impositivo adoptado por una entidad

⁴⁹ Conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 51.

⁵⁰ *Ibidem*, apartados 52 y 53. De hecho, el argumento del Abogado General continúa precisando que “la idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos”.

subestatal aplicable sólo a una determinada zona geográfica o región. En este escenario de asimetría competencial en el que conviven un marco fiscal nacional con un sistema impositivo regional como el que dispone la Región Autónoma de Azores no resulta automática la respuesta. De hecho, antes de poder concluir el alcance selectivo de la medida fiscal es necesario determinar un criterio que nos permita definir el marco de referencia (el sistema fiscal nacional o el sistema fiscal regional) a partir del que concluir la selectividad o no de la medida fiscal a los efectos del artículo 87.1 del TCE.

El criterio que toma como referencia el Abogado General para considerar la selectividad de un tipo impositivo inferior al existente a nivel nacional es el de autonomía de la entidad subestatal, alejándose así de la posición defendida por la Comisión en la Decisión objeto del presente recurso⁵¹. De tal forma que si la autonomía es total⁵² no hay razón —en opinión del Abogado General— para distinguir entre el escenario dos y tres⁵³. En este contexto, el marco de referencia para evaluar la selectividad de la medida no es el sistema nacional, sino el sistema regional y, en consecuencia, no habrá selectividad geográfica⁵⁴.

2. Los elementos que definen la *autonomía total* del ente subestatal: la autonomía institucional, de procedimiento y económica

A resultas de la argumentación elaborada por el Abogado General se puede afirmar que una entidad subestatal goza de autonomía total cuando dispone de

⁵¹ Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, *cit.*, apartado 31 (“la autonomía fiscal de la autoridad regional que concede los beneficios nunca fue considerada como un elemento que permitiese excluir la calificación de las ayudas”).

⁵² Conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 54 (“cuando hablo de ‘autonomía total’ aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica”).

⁵³ Conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 60. (“cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central (...) no hay razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación ‘simétrica’ de atribuciones en materia tributaria —segunda situación a la que me he referido antes, en la que cada entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal—, y una delegación ‘asimétrica’ de competencias tributarias, —tercera situación descrita, en la que sólo algunas entidades locales tienen competencias en materia tributarias—” y ello porque “la elección de las regiones de un Estado miembro en las que deben delegarse tales competencias tributarias es evidentemente una cuestión de política constitucional que depende de las características históricas y económicas de cada región. En la medida en que la decisión sobre el tipo impositivo es una decisión verdaderamente autónoma, debe quedar al margen de las normas reguladoras de las ayudas de Estado”. La Comisión mantiene una posición contraria a esta interpretación al aplicar consecuencias jurídicas bien diferentes atendiendo al escenario fiscal que hemos descrito como dos o tres. De hecho, para la Comisión únicamente no constituye una concesión selectiva de ventajas a los efectos del artículo 87 TCE, apartado 1 la situación en virtud de la cual “todas las entidades locales del mismo nivel dentro del territorio de un Estado miembro tuvieran las mismas facultades para establecer y fijar los tipos de determinados impuestos”).

⁵⁴ *Ibidem*, apartado 55.

autonomía institucional, de procedimiento y económica⁵⁵. En este sentido, se entiende que existe *autonomía institucional* siempre que la decisión sea “adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central”⁵⁶. Asimismo, habrá *autonomía de procedimiento*, cuando la decisión sea adoptada “por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo”⁵⁷. Finalmente, la autonomía económica exige que “el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones”⁵⁸.

El Tribunal de Justicia ha sintetizado los criterios establecidos por el Abogado General en relación con la autonomía señalando que una decisión adoptada por una entidad subestatal habrá sido adoptada en ejercicio de sus atribuciones lo suficientemente autónomas⁵⁹ siempre que “en primer lugar, sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo diferente al del Gobierno central. Además, la decisión en cuestión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”⁶⁰.

En estos casos, la decisión adoptada por el ente subestatal no sólo no debe ponerse en relación con un marco fiscal nacional sino que es ella misma el sistema normal de tributación y, en consecuencia, no podrá ser considerada como selectiva a los efectos de la aplicación del régimen jurídico de las ayudas de Estado establecido en el TCE.

⁵⁵ *Ibidem*, apartado 54.

⁵⁶ *Ibidem*, apartado 54, primer guión.

⁵⁷ *Ibidem*, apartado 54, segundo guión.

⁵⁸ *Ibidem*, apartado 54, tercer guión.

⁵⁹ Mientras el Abogado General GEELHOED en las conclusiones presentadas al asunto C-88/03 afirma que “la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de *total autonomía* con respecto al gobierno central del Estado miembro”, apartado 54 (el énfasis es añadido); por su parte, el Tribunal de Justicia en la sentencia al mismo asunto C-88/03 objeto del presente comentario prefiere expresarse en los siguientes términos “para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal (...) ha de examinarse (...) si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo *suficientemente autónomas* del poder central (...)”, apartado 62 (el énfasis también es añadido). El Tribunal de Justicia vuelve a utilizar la expresión *suficientemente autónoma* en el apartado 67.

⁶⁰ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 62 y 67.

A la vista de todo ello, es obvio que en aquellos supuestos en los que no existe una simetría competencial de las entidades subestatales, el Tribunal de Justicia entiende necesario valorar el grado de autonomía constitucionalmente reconocida al citado ente antes de considerar el carácter selectivo de la medida. Aunque parece evidente que el concepto de autonomía se convierte así en un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación corresponde efectuar en cada caso al Tribunal de Justicia⁶¹, entendemos que la argumentación del Tribunal de Justicia resulta de enorme importancia por, al menos, dos razones. En primer lugar, porque al valorar el grado de autonomía, el Tribunal de Justicia está integrando en su análisis la estructura interna del Estado en materia fiscal a los efectos de la aplicación del ordenamiento jurídico comunitario, algo que no había realizado en su jurisprudencia anterior⁶². En segundo lugar, al aceptar que una asimetría competencial en materia fiscal puede excluir la aplicación del régimen de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia —de forma consciente o inconsciente— puede estar indirectamente sugiriendo, impulsando o provocando el recurso a la armonización fiscal como solución a las distorsiones que una asimetría fiscal puede generar en el correcto funcionamiento del mercado común⁶³.

3. El sistema fiscal de Azores y su consideración como ayuda de Estado: una medida selectiva que no admite justificación

A) La autonomía fiscal de Azores a examen: una autonomía limitada en lo económico

Una vez determinados los criterios que definen el nivel de autonomía del que es necesario disponer para que el sistema fiscal adoptado no sea considerado como selectivo desde un punto de vista geográfico y, en consecuencia, no sea considerado una ayuda de Estado, es oportuno aplicarlo a la Región Autónoma de las Azores al ser el citado régimen fiscal el que motivó el planteamiento del recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia. Para evaluar esta circunstancia es necesario comprobar, como indica el propio Tribunal de Justicia, “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

⁶¹ No compartimos la conclusión a la que llega MARTÍNEZ CABALLERO Y RUIZ-ALMENDRAL para quien el Abogado General “ha introducido un elemento adicional de confusión (...): el tipo e intensidad de la autonomía financiera del ente que establece la medida que puede ser calificada de Ayuda”; en MARTÍNEZ CABALLERO, R./RUIZ ALMENDRAL, V.: *loc. cit.* (“Ayudas de Estado selectivas y poder tributario ...”), en p. 605.

⁶² En este mismo sentido GARCÍA NOVA, C.: *loc. cit.* (“La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder...”) en p. 232.

⁶³ Así lo parece sugerir las conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *Republica Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 58 (“mientras que las normas sobre las ayudas de Estado son aplicables a las medidas selectivas de ayuda, los artículos 94, 96 y 97 pueden utilizarse para eliminar las distorsiones derivadas de medidas fiscales distintas de las cubiertas por las normas sobre las ayudas de Estado (...”).

comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias política y financieras de tal medida”⁶⁴.

De los hechos relatados en la demanda parece claro que el ordenamiento jurídico portugués reconoce a la Región Autónoma de las Azores un estatuto político-administrativo propio, así como cierta autonomía en materia fiscal⁶⁵. No en vano, la Ley 30/98 le reconoce la capacidad para adaptar el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores⁶⁶. Siendo cierto todo ello, es oportuno tener presente que el Decreto Legislativo 2/99/A por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores establece en su artículo 5 un mecanismo de financiación a nivel central en virtud del cual los efectos económicos de la reducción de tipos adoptada por la Región Autónoma de las Azores se ven repercutidos al gobierno central como expresión de la falta de suficiente autonomía económica de Azores⁶⁷.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia entendió —siguiendo la posición manifestada por el Abogado General⁶⁸— que el marco jurídico para apreciar la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores en el Decreto Legislativo 2/99/A “no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores”, sino que tales medidas “deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas”⁶⁹.

B) La pretendida justificación del sistema fiscal de Azores: la eficacia del sistema fiscal general

Una vez calificado el margen de autonomía del que dispone la Región Autónoma de las Azores a los efectos de considerar como selectiva las medidas fiscales objeto de recurso ante el Tribunal de Justicia, el Alto Tribunal procedió a analizar en qué medida la aplicación de una excepción al sistema fiscal general podría encontrar justificación en la naturaleza y estructura general del sistema fiscal. Una justificación que, como indica el propio Tribunal de Justicia, corresponde al Estado miembro afectado probar “que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de sus sistema fiscal”⁷⁰.

⁶⁴ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 68.

⁶⁵ Véase nota al pie núm. 15 donde se recogen los oportunos preceptos de la Constitución de Portugal.

⁶⁶ Los términos del régimen fiscal de Azores han sido analizados *supra* apartado II.

⁶⁷ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 75, 76 y 77.

⁶⁸ Conclusiones del Abogado General GEELHOED de 20 de octubre de 2005, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 68 a 72.

⁶⁹ Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 78.

⁷⁰ *Ibidem*, apartado 81.

En todo caso, con independencia de que no se puede admitir como válido que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de las Azores encuentra justificación en la naturaleza y estructura general del sistema fiscal por pretender corregir las desventajas que se derivan de la situación de insularidad de las Azores⁷¹, en el caso que nos ocupa, el Tribunal de Justicia desestima este motivo por considerar 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 y eficacia del sistema general”⁷².

V. LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA AZORES A LAS VACACIONES FISCALES VASCAS

1. El ejercicio de la competencia fiscal vasca y su compatibilidad con el régimen jurídico de las Ayudas de Estado como objeto de permanente recurso en el ámbito europeo y nacional

B) La jurisprudencia del Tribunal de Primera Instancia y del Tribunal de Justicia

El régimen fiscal de las Haciendas Forales vascas ha generado — y todavía genera— una importante conflictividad jurídica con el conjunto de Comunidades Autónomas vecinas que se ha ido resolviendo en el ámbito comunitario primero ante la Comisión Europea⁷³ y, más tarde, ante el orden jurisdiccional. No en vano, la compatibilidad del ejercicio de las competencias fiscales de las Haciendas Forales con

⁷¹ De hecho, para el Abogado General GEELHOED “aun cuando, como ocurre con la progresividad fiscal, la finalidad de las reducciones de impuestos en las Azores puede ser la redistribución de la renta entre las regiones más pobres y más ricas, el método empleado consiste en una excepción regional al sistema tributario portugués que normalmente se aplicaría en otro caso, más que en un uso específico de las normas generales en vigor en el sistema tributario nacional”, por todo ello, “si bien una finalidad semejante puede ser tenida en cuenta (...) no puede constituir una justificación válida basada en la naturaleza y el sistema del régimen tributario portugués”; en Conclusiones del Abogado General de 20 de octubre de 2005, *Republica Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartado 77 y 78 respectivamente.

⁷² *Ibidem*, apartado 83.

⁷³ Se trata, por ejemplo, de la Decisión 2002/820/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (*DO L* 296, de 30.10.2002, pp. 1-19); Decisión 2002/892/CE de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Álava (*DO L* 314, de 18.11.2002, p. 1-16); Decisión 2003/27/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (*DO L* 17, de 22 de enero de 2003, pp. 1-19); Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (*DO L* 279, de 17 de octubre de 2002, pp. 35-49); Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (*DO L* 314, de 18 de noviembre de 2002, pp. 26-44); Decisión 2002/540/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (*DO L* 174, de 4 de julio de 2002, pp. 31-45).

la regulación del régimen de ayudas de Estado en el ordenamiento comunitario⁷⁴ sigue siendo objeto de atención directa tanto por el Tribunal de Primera Instancia⁷⁵ como por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁷⁶.

Dicho esto, es oportuno advertir que el control jurisdiccional que se ha realizado hasta la fecha desde el ámbito de la Unión Europea sobre la capacidad fiscal de las Haciendas Forales se ha centrado en enjuiciar la compatibilidad del ejercicio de la competencia fiscal que han realizado las citadas Haciendas a favor de determinadas empresas situadas en el País Vasco con el régimen jurídico comunitario de ayudas de Estado. Sirva como ejemplo el caso de las desgravaciones fiscales de las que fueron beneficiarios la empresa Ramondín⁷⁷ y la empresa Daewoo⁷⁸. En ambos casos, la argumentación elaborada por el Tribunal de Primera Instancia y, más tarde, por el Tribunal de Justicia se ha limitado a considerar la oportuna Decisión de la Comisión

⁷⁴ Sobre esta cuestión véase el reciente trabajo de ALONSO ARCE, I.: “Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia”, *Revista Vasca de Economía*, núm. 61, 2006, pp. 254-277.

⁷⁵ En la actualidad están pendientes de sentencia ante el Tribunal de Primera Instancia, entre otros, los recursos de anulación interpuestos el 25 de septiembre 2001 por la Diputación Foral de Álava y el Gobierno vasco contra la Decisión 2002/820 de la Comisión Europea (as. T-227/01) y contra la Decisión 2002/892 (as. T-230/01), así como los interpuestos el 22 de octubre de 2001 por la Confederación Empresarial Vasca (CONFEBASK) contra dichas decisiones (asuntos T-265/01 y T-267/01 respectivamente). También los recursos interpuestos el 25 de septiembre de 2001 por la Diputación Foral de Álava y el Gobierno vasco contra la Decisión 2003/27 (as. T-228/01) y contra la Decisión 2002/806 (as. T-231/01); así como los interpuestos el 22 de octubre de 2001 por la Confederación Empresarial Vasca (CONFEBASK) contra dichas decisiones (as. T-266/01 y T-268/01 respectivamente). Finalmente los recursos interpuestos el 25 de septiembre de 2001 por la Diputación Foral de Guipúzcoa y el Gobierno vasco contra la Decisión 2002/894 (as. T-229/01) y contra la Decisión 2002/540 (as. T-232/01), así como los interpuestos el 22 de octubre de 2001 por la Confederación Empresarial Vasca (CONFEBASK) contra dichas decisiones (as. T-270/01 y T-269/01 respectivamente).

⁷⁶ Véase, por ejemplo, la sentencia más reciente de 14 de diciembre de 2006 del TJCE, *Comisión/España*, (as. ac. C-485/03 a C-490/03) que condena a España por no suprimir el régimen de ayudas de que tratan las Decisiones 2002/820/CE; 2002/892/CE; 2003/27/CE; 2002/806/CE; 2002/894/CE y 2002/540/CE; así como por no adoptar todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas que han sido puestas a su disposición ilegalmente. La citada sentencia no ha sido publicada aún en la recopilación de jurisprudencia. Puede consultarse en <http://curia.europa.eu.int/jurisp>.

⁷⁷ Sentencia de 6 de marzo de 2002, *Ramondín y otros c. Comisión* (as. ac. T-92/00 y T-103/00, *Rec.*, p. II-1385). Para un comentario del asunto Ramondín nos remitimos a nuestro trabajo “El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12/2202, pp. 525-545. La citada sentencia fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se pronunció mediante sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Ramondín y otros. c. Comisión* (as. ac. C-186/02 P y C-188/02 P). Véase nuestro comentario “Las medidas fiscales adoptadas por el País Vasco y su consideración como ayudas de estado: a la espera de una respuesta definitiva del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 7, 2005 (www.iustel.com).

⁷⁸ Sentencia de 6 de marzo de 2002, *Daewoo Electronics Manufacturing España y otros c. Comisión* (as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99, *Rec.*, p. II-1275). La citada sentencia fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se pronunció mediante sentencia de 11 de noviembre de 2004, *Demasa y otros. c. Comisión* (as. ac. C-183/02 P y C-187/02 P). Un comentario a la misma se encuentra también en nuestro trabajo *loc. cit.* (“Las medidas fiscales adoptadas por el País Vasco y su consideración como ayudas de estado: ...”).

Europea incompatible con el régimen comunitario de ayudas de Estado no en aplicación del criterio de la selectividad de la medida, sino en función del margen de discrecionalidad del que dispuso la administración para aplicarla⁷⁹.

Todo ello nos conduce a afirmar que ni la Comisión Europea, ni el Tribunal de Justicia han emitido, hasta la fecha, un juicio de compatibilidad del régimen fiscal autónomo existente en los territorios forales vascos con el sistema de ayudas de Estado contemplado en el TCE. Tan sólo en una ocasión estuvo cerca de hacerse. Fue con motivo de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante auto de 30 de julio de 1997. En dicha cuestión prejudicial se planteó la compatibilidad de las Normas Forales 11/1993, 18/1993 y 5/1993 con el artículo 43 del TCE en relación con el artículo 87 del TCE. El Abogado General SAGGIO presentó sus conclusiones el 1 de julio de 1999⁸⁰ en las que propuso al TJCE que declarase la incompatibilidad de la Norma Foral con el ordenamiento jurídico comunitario prejuzgando, en cierta medida, el alcance real de la competencia fiscal de las Haciendas Forales⁸¹. Sin embargo, como por todos es conocido, el TJCE no llegó a pronunciarse sobre el objeto principal de la cuestión prejudicial⁸². Antes de que pudiera hacerlo, la Administración del Estado desistió del proceso principal que se sustanciaba ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco evitando así que el Tribunal comunitario pudiera dictar sentencia⁸³.

⁷⁹ Así lo argumentó en su fallo el Tribunal de Primera Instancia. Véase con mayor detalle en URREA CORRES, M.: *loc. cit.* (“Las medidas fiscales adoptadas por el País Vasco y su consideración...”).

⁸⁰ Conclusiones del Abogado General SAGGIO presentadas el 1 de julio de 1999, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros* (as. ac. C-400/97, 401/97 y 402/97, *Rec.*, p. I-1073). Una valoración crítica de este pronunciamiento puede encontrarse en ZUBIRI, Y.: *El sistema del concierto económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de empresarios vascos, Bilbao, 2000, pp. 216-225.

⁸¹ Para el Abogado General SAGGIO “el hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter ‘general’ para ese determinado territorio, de las medidas de referencia”; en Conclusiones del Abogado General SAGGIO presentadas el 1 de julio de 1999, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros* (as. ac. C-400/97, 401/97 y 402/97, *cit.*), apartado 37.

⁸² Auto del presidente del TJCE de 16 de febrero de 2000 (as. ac. C-400/97, 401/97 y 402/97, *Rec.*, p. I-1091).

⁸³ El desistimiento facilitó la consecución de un total de ocho acuerdos entre la Administración del Estado y las Haciendas Forales vascas dentro de la *Comisión Mixta del Cupo*. El primero sobre el compromiso de defensa del Concierto Económico, el segundo sobre la creación de una Comisión, denominada *Comisión de Evaluación Normativa*, compuesta por ocho representantes (cuatro representantes de la Administración del Estado, un representante por cada Diputación Foral y un representante del Gobierno Vasco) y dedicada a la evaluación de proyectos normativos. El tercer acuerdo determina la actuación futura en las relaciones en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado, el cuarto acuerdo sobre el desistimiento de recursos por parte del Estado, el quinto acuerdo sobre desistimiento de recursos por parte de las instituciones competentes de los territorios históricos, el sexto sobre modificación de determinada

B) La jurisprudencia del Tribunal Supremo

Junto a la conflictividad jurídica en el ámbito de la Unión Europea motivada por el ejercicio de la competencia fiscal de las Haciendas Forales vascas, también debemos tener presente la actividad jurisdiccional que tales medidas han provocado en el ámbito nacional⁸⁴. Como expresión última de esta conflictividad en el ámbito nacional basta señalar los recursos planteados ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por la Federación de Empresarios de La Rioja contra las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa (núm. 7/1996), de Bizkaia (núm. 3/1996) y Álava (núm. 24/1996) *reguladoras del impuesto de sociedades* estimados parcialmente por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencia de 30 de septiembre de 1999. La sentencia fue recurrida ante el Tribunal Supremo quien ha confirmado el pronunciamiento del Tribunal Superior del País Vasco mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004⁸⁵. Aunque no es el momento de detenernos en un análisis en profundidad del citado pronunciamiento⁸⁶, sí nos gustaría dejar constancia de cómo en

normativa tributaria foral, el séptimo sobre normativa de no residente y el octavo acuerdo sobre retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades forestales.

⁸⁴ Es el caso, por ejemplo, del recurso contencioso administrativo interpuesto por el Estado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa (núm. 6/88), Bizkaia (núm. 8/88) y Álava (núm. 28/88) sobre medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El citado recurso fue desestimado por el citado Tribunal y recurrido posteriormente ante el Tribunal Supremo quien anuló las normas impugnadas mediante sentencia de 7 de febrero de 1988 (Repertorio 1998, 1111, pp. 1752-1754). El recurso planteado por España contra las citadas Normas Forales fue una de las dos actuaciones que encuentran su justificación en la Decisión 93/337/CE de la Comisión (DO L 134, de 3 de junio de 1993, pp. 25-29). La segunda actuación fue la adopción de la disposición adicional 8ª a la Ley 42/1994 de 30 de diciembre (Ley de acompañamiento de los presupuestos) con la que se elimina la discriminación por razón de la nacionalidad apreciada en la normativa foral originaria al reconocer tal disposición el derecho de los residentes en el resto de Estados de la Unión Europea que no lo sean en territorio español al reembolso por la administración tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos Vascos. Contra la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994 la Comunidad Autónoma de La Rioja planteó un recurso de inconstitucionalidad que fue resuelto mediante STC 96/2002 de 25 de febrero de 2002. El Tribunal Constitucional apreció la disposición adicional inconstitucional en un fallo que contó con dos votos particulares. Uno de ellos formulados por los magistrados Vives Antón y Casas Baamonde con la adhesión de García Manzano y Pérez Vera y, el otro, formulado por el magistrado Gay Montalvo.

⁸⁵ Repertorio 2005, 130, pp. 353-366. Confirmando esta jurisprudencia puede consultarse también el Auto del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2005.

⁸⁶ Para lo cual nos remitimos a los trabajos de CIENFUEGOS MATEO, M./ARMENGOL FERRER, F.: “El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión europea en el caso de las *mini vacaciones* fiscales. Comentario a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 y del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 7, 2005, www.iustel.com; FALCÓN Y TELLA, R.: “En torno a la STS 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*, núm 2, 2005, pp. 5-10.

este pronunciamiento el Tribunal Supremo confirma una línea jurisprudencial propia⁸⁷ que, sin embargo, no encuentra acomodo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de ayudas de Estado, especialmente, tras el asunto Azores. De hecho, el Tribunal Supremo no sólo utiliza un concepto de selectividad regional ya descartado por el Alto Tribunal comunitario⁸⁸, sino que introduce en su argumentación una pretendida conexión entre la selectividad de la disposición a los efectos de su consideración como ayuda de Estado y la quiebra del criterio interno de la *presión fiscal efectiva global equivalente* que difícilmente resulta aceptable como bien ha señalado la doctrina que se ha ocupado de su estudio⁸⁹. Tampoco ha sido bien recibida la argumentación que el Tribunal Supremo sostiene para concluir la aplicación del régimen de ayudas de Estado a las normas forales objeto de recurso atendiendo al llamado “efecto sensible” sobre la competencia o los intercambios comerciales⁹⁰.

2. La aplicación al caso vasco de los nuevos criterios del Tribunal de Justicia que definen la autonomía suficiente que permite excluir la selectividad geográfica de la medida: el planteamiento de una nueva cuestión prejudicial

Sin restar importancia a la conflictividad que el ejercicio de la competencia fiscal de las Haciendas Forales vascas ha provocado en el ámbito jurisdiccional nacional y europeo, ello no puede hacernos apartar la atención sobre el objeto principal de nuestro análisis que no es otro que dar sucinta noticia de la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia en el asunto Azores en torno al grado de autonomía exigible a un ente subestatal a los efectos de que la medida fiscal adoptada resulte compatible con el régimen de ayudas de Estado previsto en la legislación de la Unión Europea, así como la aplicación de tal doctrina a los Territorios Históricos Vascos.

En este sentido, la asunción por parte del Tribunal de Justicia de la teorización que realiza el Abogado General GEELHOED con ocasión del Régimen Autónomo de las Azores⁹¹ ya ha tenido su primera consecuencia procesal dentro de nuestras fronteras. Así, hay que recordar que el 27 de julio de 2005 la Comunidad Autónoma de Castilla y León interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurso contencioso administrativo contra la Norma Foral 7/2005 de 23 de junio de medidas tributarias

⁸⁷ Sentencia del TS de 3 de noviembre de 2004 (Repertorio 2004, 7790, pp. 15841-15843), que confirma la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de octubre de 1999 en virtud de la cual se declaró nulo el artículo 26 de las Normas Forales 3/1996, de 26 de junio (Vizcaya), 7/1996, de 4 de julio (Guipúzcoa) y 24/1996, de 5 de julio (Álava).

⁸⁸ Sentencia del TJCE de 14 de noviembre de 1984, *Intermills/Comisión*, (as. 323/82, *Rec.*, pp. 3809-3847), apartado 32.

⁸⁹ Se ha mostrado muy crítico FALCÓN Y TELLA, R.: *loc. cit.* (“En torno a la STS 9 de diciembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): ...”).

⁹⁰ Se trata de un argumento desarrollado por CIENFUEGOS MATEO, M./FERRÁN ARMENGOL FERRER, F.: *loc. cit.* (“El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea...”), pp. 18-21.

⁹¹ Conclusiones del Abogado General GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005, *Republica Portuguesa/Comunidades Europeas*, (as. C-88/03, *cit.*), apartados 50-56.

aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia⁹². En dicho recurso se solicita la anulación de la nueva redacción de la citada Norma Foral por entender que se trata de medidas fiscales que constituyen ayudas de Estado a los efectos del artículo 87 del TCE. En el ámbito del citado recurso el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha decidido — a nuestro juicio acertadamente— suspender la tramitación del proceso principal para remitir cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁹³. Aunque el citado Tribunal no está legalmente obligado a plantear la citada cuestión⁹⁴, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende, y así lo fundamenta ampliamente en el correspondiente Auto, que “se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, —muy especialmente la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el Asunto C-88/03— que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión”⁹⁵. Por ello, el mismo Tribunal “considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la República Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente”⁹⁶.

De esta forma el Tribunal de Justicia se ha visto nuevamente emplazado a pronunciarse sobre la aplicación del que podríamos definir como *test de autonomía* a las Haciendas Forales vascas, de tal forma que sólo si se concluye que estos entes subestatales disponen de una autonomía total podrá excluirse el carácter selectivo de las

⁹² Se trata de una norma por la que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio del Impuesto sobre sociedades (BOB núm. 144 de 1 de agosto de 2005, pp. 3-96) que fue objeto de recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que lo estimó parcialmente mediante sentencia de 30 de septiembre de 1999. Contra la citada sentencia se planteó, en los términos que hemos analizado *supra*, el oportuno recurso de casación ante el Tribunal Supremo que resolvió mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004. Véase apartado V.1.2.

⁹³ En el Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de septiembre de 2006 se acuerda “plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo en los términos que siguen: si es contrario a los artículos 87.1 y 88 del Tratado de la Unión Europea (sic!) relativos a las ayudas de Estado la promulgación de las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del territorio histórico de Bizkaia mediante Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, dando nueva redacción a los artículos 29.1ª y 37 de la Normativa del Impuesto sobre Sociedades, sin procederse a la comunicación con la debida antelación de las mismas a la Comisión Europea” (acuerdo segundo).

⁹⁴ Como ya es harto sabido, las cuestiones prejudiciales de interpretación sólo están obligados a plantearlas aquellos órganos jurisdiccionales cuyo pronunciamiento no admita recurso. No es éste el caso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sí era el caso, no obstante, del Tribunal Supremo en el recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimando parcialmente la demanda planteada por la Federación de Empresarios de La Rioja contra las Normas Forales 24/1996 de Álava, 7/1996 de Guipúzcoa y 3/1996 de Vizcaya reguladoras del Impuesto de Sociedades.

⁹⁵ Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de septiembre de 2006; fundamento jurídico primero, párrafo 9 *in fine*. Ejemplar fotocopiado facilitado por el propio Tribunal.

⁹⁶ *Ibidem*.

disposiciones fiscales y, en consecuencia, éstas podrían ser compatibles con el régimen jurídico de ayudas de Estado. Con todo ello, y después del largo recorrido jurisprudencial en materia de fiscalidad subestatal, nos encontramos en el mismo punto en el que nos situó la cuestión prejudicial reenviada al Tribunal de Justicia por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el año 2000⁹⁷. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurrió en aquel momento, es más que probable que en este caso las conclusiones generales que presente el Abogado General encargado de hacerlo se alejen de las presentadas entonces por el Abogado General SAGGIO. De hecho, parece sensato pensar que a la vista del asunto Azores el Abogado General concedor de la presente cuestión prejudicial procederá a evaluar el grado de autonomía económica, de procedimiento e institucional de las Haciendas Forales vascas de conformidad con el test propuesto por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 6 de septiembre de 2006 a los efectos de su calificación como una autonomía total para, a continuación, pronunciarse sobre la compatibilidad de tales disposiciones fiscales con el Derecho Comunitario Europeo⁹⁸.

En tanto no se hagan públicas las conclusiones generales del Abogado General, sólo resta por advertir el potencial riesgo de que el Tribunal de Justicia no tenga finalmente la oportunidad de pronunciarse sobre la normativa fiscal vasca a la luz de la doctrina derivada del asunto Azores en el supuesto que el temor político a una respuesta favorable a los intereses de las Haciendas Forales vascas conduzca a las partes en conflicto a recurrir a alguna maniobra procesal encaminada a dejar sin efecto el asunto principal que ampara el planteamiento de la cuestión prejudicial y, en consecuencia, aplase una vez más la respuesta jurídica relativa a la compatibilidad de la competencia fiscal de los entes subestatales con el régimen de ayudas de Estado. Una respuesta que, en el caso de España, parece necesario no dilatar más en el tiempo.

De estimarse la autonomía de las Haciendas Forales vascas como una autonomía de procedimiento, económica e institucionalmente suficiente a los efectos de excluir la selectividad geográfica de las disposiciones fiscales por ellas adoptadas y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea⁹⁹, es probable que se inicie un

⁹⁷ En aquélla ocasión, el Abogado General SAGGIO rechazó el argumento presentado por las partes demandadas en los procedimientos principales al negar que las medidas fiscales objeto de recurso puedan justificarse “por la peculiar organización de las competencias en materia tributaria del ordenamiento español”; Conclusiones del Abogado General SAGGIO de 1 de julio de 1999, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, (as. ac. 400/97, 401/97 y 402/97, *cit.*), apartado 36.

⁹⁸ De hecho, la cuestión prejudicial que se remite al Tribunal de Justicia se ha planteado en los términos siguiente: “si es contrario a los artículos 87.1 y 88 del Tratado de la Unión Europea (sic!) relativos a las ayudas de Estado la promulgación de las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia mediante Norma Foral 7/2.005, de 23 de junio, dando nueva redacción a los artículos 29.1.a y 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sin procederse a la comunicación con la debida antelación de las mismas a la Comisión Europea”.

⁹⁹ Así lo considera COELLO MARTÍN, C.: “Derroteros institucionales del Estatuto de Guernica: Notas sobre la organización institucional vasca”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 73 (II), 2005, pp. 95-148, en p. 141 (“no se exige un gran esfuerzo hermenéutico para colegir que las Normas Forales Tributarias ofrecen todos estos ‘aspectos’ que hacen el subsistema fiscal vasco un régimen de ‘autonomía total’”). En énfasis está en el original. De esta misma opinión GARCÍA NOVA, C.: *loc. cit.* (“La

debate político en torno a las necesidades de armonización fiscal, por ser éste el camino al que quizás estemos avocados si queremos evitar que una asimetría fiscal intra-estatal jurídicamente avalada pueda llegar a generar importantes distorsiones en el correcto funcionamiento del mercado comunitario.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

Hasta la fecha la Unión Europea ha mantenido un absoluto respeto a las estructuras institucionales y competenciales internas de los Estados¹⁰⁰. Esta posición de neutralidad frente a la estructura interna de los Estados no ha impedido a la Unión efectuar un estricto control jurisdiccional sobre cómo los entes subestatales han ejercido dichas competencias a los efectos de su compatibilidad con el ordenamiento jurídico comunitario.

En materia fiscal y atendiendo a la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia en el asunto Azores, nos parece acertado que el Alto Tribunal haya tenido en cuenta el grado de autonomía de la que dispone un ente subestatal para evaluar el carácter selectivo de las disposiciones fiscales adoptadas a los efectos del régimen jurídico de las ayudas de Estado. De esta forma el Tribunal de Justicia rechaza la estimación del reparto competencial interno de los Estados como un elemento puramente formal¹⁰¹, para considerarlo como el elemento determinante a partir del cual el ejercicio de tal competencia resulta compatible con lo dispuesto en los Tratados comunitarios. Sólo así se logra garantizar el respeto al reparto competencial interno efectuado en cada uno de los Estados miembros sin incurrir en una fraudulenta burla del Derecho de la Unión Europea.

De todo ello se puede afirmar que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, sí importa y mucho el ente subestatal que en su caso llegue a dictar la normativa fiscal objeto de atención por la Unión Europea, el grado de autonomía de la que dicho ente

sentencia del caso Azores y su influencia en el poder...) en p. 234, p. 235 y CALDERÓN CARRERO, J.M./RUIZ ALMENDRAL, V.: *loc. cit.* (“Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario ...”), en p. 5. En sentido contrario puede consultarse MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ ALMENDRAL para quienes “[p]ese a su carácter concertado/convenido, las posibilidades de intervención del Estado central en materia del Impuesto de Sociedades son máximas, por las razones antedichas, además de otras exigencias de armonización establecidas en las Leyes del Concierto y de Convenio”; en MARTÍNEZ CABALLERO, R./RUIZ ALMENDRAL, V.: *loc. cit.* (“Ayudas de Estado selectivas y poder tributario ...”), pp. 619-622, especialmente, p. 622.

¹⁰⁰ Véase, a título de ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1971, *Internacional Fruit Company* (as. ac. 51 a 61/71, *Rec.*, p. 1116), apartado 2.

¹⁰¹ En contra de la tesis sostenida por el Abogado General SAGGIO en sus conclusiones de 1 de julio de 1999, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, (as. ac. 400/97, 401/97 y 402/97, *cit.*), apartado 37 (“el hecho de que tales medidas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalada la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendida dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales”).

dispone¹⁰², así como la calificación que sobre ella realice el Tribunal de Justicia aplicando como referencia los criterios adoptados al efecto en la sentencia Azores. Al margen de las consecuencias que la aplicación de tal sentencia tenga respecto a la competencia fiscal de las Haciendas Forales Vascas en los términos que precisará el Tribunal de Justicia en el momento de resolver la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, queda todavía por definir el alcance de otros efectos colaterales que pudieran derivarse de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En este sentido, quizás no sea descabellado pensar que en la sentencia Azores se encuentran algunas razones que justifican la necesidad de una futura armonización fiscal europea. Sólo el paso del tiempo y la voluntad política de los Estados podrá confirmar lo que hasta la fecha no pasa de ser sino una mera intuición.

¹⁰² También hay quien subraya que “la solución depende más del tipo de tributo afectado que de la clase de autonomía”, en CALDERÓN CARRERO, J.M./RUIZ ALMENDRAL, V.: *loc. cit.* (“Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario...”), en p. 6.