

¿TODO DEBE CAMBIAR PARA QUE TODO SIGA IGUAL? EL IRRESUELTO PROBLEMA DE LA INCOMPATIBILIDAD DEL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO Y EL DERECHO COMUNITARIO¹

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL
Profesora Titular Derecho Financiero
Universidad Carlos III de Madrid

RAMÓN MARTÍNEZ CABALLERO
Becario de investigación Derecho Financiero
Universidad Carlos III de Madrid

RESUMEN / ABSTRACT

The purpose of this article is to analyse the present arrangements for financing devolved government in Spain and, specifically, to explain why there is such great asymmetry between the tax powers of the historic or foral autonomous communities. The recent case law of the European Court of Justice, together with the 22 december 2008 resolution of the Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, following the «Azores case» poses new questions and challenges for the foral regimes in Spain.

El propósito de este artículo es analizar el estado de la cuestión de la financiación de las Comunidades autónomas en España, y en particular, el sistema asimétrico de financiación de los entes subcentrales. La reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, junto a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, plantea nuevas cuestiones y retos para los regímenes forales en España.

PALABRAS CLAVE

Federalismo fiscal, competencias entes subcentrales, tributos subnacionales, competencia fiscal, coordinación tributaria

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.– II. LAS AYUDAS DE ESTADO REGIONALES OTORGADAS A TRAVÉS DEL SISTEMA TRIBUTARIO.– III. LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL CASO PAÍS VASCO.– A. Sobre el «doble federalismo» vasco y el funcionamiento del sistema de cupo.– B. El triple test de autonomía del TJCE y su aplicación a la CAPV.– IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO (TODO CAMBIA, PARA QUE TODO SIGA IGUAL).– V. COMENTARIO FINAL.– BIBLIOGRAFÍA.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación titulado «*La Armonización de la imposición sobre Sociedades. Especial Atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)*», financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (número de referencia SEJ2006-01159/JURI).

I. Introducción

La STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas*, C-88/03 (en adelante, «caso Azores»), donde se resolvía el recurso de anulación presentado por la República portuguesa contra la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002 introdujo un alto grado de confusión en el examen de los regímenes tributarios de los entes subcentrales y su compatibilidad con el régimen de Ayudas de Estado.² La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante) de 11 de septiembre de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06³ (en adelante, «caso País Vasco») ha ahondado en esta confusión, creando seguramente más problemas de los que estaba llamada a resolver.

Resumidamente, las preguntas formuladas al Tribunal pivotaban sobre la piedra de toque del sistema de cupo vasco, preguntando en esencia si es compatible con el Derecho comunitario, y en concreto con el régimen de Ayudas de Estado, la existencia de un sistema tributario regional que presente sustanciales divergencias con el resto del territorio español cuando éstas implican una menor tributación. Sin embargo, el Tribunal no resuelve expresamente todas las preguntas que se le plantean, sino que remite las cuestiones de fondo al órgano que remite la cuestión, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV, en adelante), que en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008 ha confirmado que la compatibilidad del concierto económico vasco con el ordenamiento comunitario es una cuestión aún pendiente y que tardará en estar clara.

Aunque hay muchas razones que explican la escasa utilidad de la citada jurisprudencia para esclarecer este tipo de cuestiones, la principal, sin duda, es que el sistema de concierto vasco resiste mal un análisis lógico jurídico, porque como sucede con frecuencia en los sistemas de financiación de entes subcentrales, las reglas establecidas obedecen a lógicas distintas de la pura-

2 Me permito remitir al lector a los siguientes trabajos: RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *REDE*, n. 20/2006, y RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario». *Revista Española de Derecho Europeo*, n. 28/2008. *Vid* FALCÓN y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 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*, n. 2/2005.

3 Cuyo objeto es dar respuesta a las peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante autos de 20 de septiembre de 2006 (C-428/06, C-429/06 y C-431/06 a C-434/06) y de 29 de septiembre de 2006 (C-430/06).

mente jurídica o económica, entrando en el juego del diseño político, difícil de medir con la vara del examen judicial.

II. Las Ayudas de Estado *regionales* otorgadas a través del sistema tributario

El artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE, en adelante), establece que «*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*». Es este último elemento, el de la selectividad, que resulta particularmente problemático en relación con las posibles ayudas otorgadas por los entes subcentrales, ya que toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición competitiva más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutan de este beneficio fiscal), en tanto que operen en el mismo ramo, sector, ámbito, etc.), puede constituir una Ayuda de Estado incompatible con el mercado interior. Estos criterios fueron en su momento objeto de una cierta aclaración en la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, *relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (en adelante, Comunicación de 1998)⁴.

El problema adicional que plantea la definición del criterio de la selectividad cuando se trata de una presunta ayuda otorgada a través del sistema tributario es delimitar correctamente el marco de referencia, esto es, el régimen tributario en relación con el cual se está estableciendo una *ayuda*. La Comisión Europea califica como medidas en principio selectivas de acuerdo con el artículo 87.1 del TCE aquéllas que supongan una *desviación respecto del sistema normal de tributación del país*. Como afirmaba en el apartado 16 de su Comunicación de 1998: «*para aplicar el apartado 1 del artículo 92 [actual 87] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la determinación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro (...)*»⁵. Esta postura de la Comisión se ha mantenido todos

4 Diario Oficial núm. C 384 de 10/12/1998, pp. 0003 a 0009, apartados 9 a 12.

5 Directrices de la Comisión sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), modificadas el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5). Téngase en cuenta que las bases de esta posición habían sido ya sentadas en 1991 por el Abogado General Sr. Darmon (asuntos C-72 y 73/91 *Sloman Neptun*) cuando incidía en que las medidas incurren en selectividad cuando tienen un carácter excepcional en relación con la estructura del sistema general en el que se enmarcan o al que pertenecen. *Vid* Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon presentadas el 17 de marzo de 1992 (párrs. 50 a 53).

estos años, y ha sido además refrendada por el TJCE en numerosas ocasiones.⁶ Esta comparación permite a la Comisión realizar una calificación preliminar de las normas que, al menos en apariencia, son selectivas.

Tradicionalmente los criterios prioritarios para enjuiciar la selectividad eran los de *sectorialidad* y de *horizontalidad*. La *regionalidad*, como tercer criterio, es relativamente reciente,⁷ aunque probablemente había sido ya adoptado de forma velada, y en general ha estado subordinado a los anteriores, pues suele ser una constante que las medidas además de ser geográficamente limitadas, beneficien a sectores determinados o empresas concretas de la región. Atendiendo en exclusiva al criterio regional se diferencia, al menos en teoría, entre las disparidades tributarias que son aceptables en el ejercicio de la autonomía financiera, y que por ello en principio no participarían de naturaleza selectiva, de las sustanciales o cualificadas de alterar el régimen *normal* de tributación de un país, que se calificarían como excepciones selectivas por violar el ordenamiento comunitario.

El problema es que la Comisión no ha sido capaz de definir realmente qué debemos entender por medidas generales y desviaciones, en particular en lo que aquí atañe, por la imposibilidad de definir la estructura general de los tributos en Estados fuertemente descentralizados, en los que cada región es competente para fijar sus disposiciones propias también en alguno o en todos los elementos básicos de las figuras impositivas. Ello no le ha impedido, empero, mantener una línea interpretativa cada vez más dura, para calificar de ayuda buena parte de las medidas establecidas por entes subcentrales. Esta postura de la Comisión se ha mantenido todos estos años, y ha sido además refrendada por el TJCE.⁸

6 Sentencia citada *Banco Exterior de España*, (párr. 13) y Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-241/94 *Francia – Comisión, Kimberley Clarke*, párr. 34). Sobre esta cuestión se ha escrito mucho, sobre todo fuera de nuestras fronteras; Vid ALDESTAM, M.: *EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005; WISHLADE, F. *Regional State Aid and competition policy in the European Union*: The Hague: Kluwer Law International, 2003, pp. 5 a 18; WINTER, J. A.: Re(de)fining the notion of State Aid in article 87.1 of the EC Treaty. *Common Market Law Review*, núm. 41, 2004, pp. 475 a 504.

7 Sobre los tres criterios, *vid* el documento de la Comisión Europea denominado *Competition Law in the European Communities, Volumen II-A, Rules applicable to State Aids*. Bruselas, Luxemburgo, 1999. *Vid* ejemplos de las tres vertientes de selectividad en: PINTO, C. *Tax competition and EU Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7), pp. 102-103.

8 Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994 (asunto C-387/92 *Banco Exterior de España*, 1994, Rec. I-907, apartado 13) y Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-241/94 *Francia – Comisión, Kimberley Clarke*, 1996, Rec. I-4578, apartado 34).

Por otro lado, resulta también problemático identificar cuáles son los *finés inherentes al sistema tributario*, como elemento que eventualmente puede justificar una medida en principio selectiva. El concepto trata de aclararse en la Comunicación de la Comisión de 1998, ya citada, donde se especifica que debe tratarse de «*medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal*» (apartado 23). Entre otros ejemplos, se citan: la redistribución como fin inherente de la progresividad y la recaudación (apartado 24) o la proporcionalidad de las medidas regionales para alcanzar las finalidades perseguidas. Pero cuáles sean exactamente las medidas que derivan de dichos fines inherentes al sistema dista mucho de estar claro. Para empezar, porque ningún sistema tributario es neutral, por mucho que la neutralidad se constituya en un objetivo predicado con frecuencia de los mismos. Todo tributo incide en la vida económica y parte de ella, de manera que es seguramente imposible, en el fondo, hallar una *realidad económica* más allá o extramuros de tales sistemas tributarios, pues todo tributo incide, genera y es afectado a su vez por dicha realidad.

Con carácter general, los objetivos extrafiscales de una medida susceptible de ser calificada como ayuda, serán aceptados únicamente cuando estén vinculados con una finalidad protegida por el Tratado. Así puede suceder con algunas Ayudas regionales, que podrán considerarse compatibles con el Ordenamiento Comunitario por entenderse incluidas en la excepción contemplada en el apartado 3.a) ó c) del artículo 87 del TCE,⁹ como parecía afirmarse en las *Directrices sobre Ayudas de Estado de finalidad regional* publicadas por la Comisión en 1998. De acuerdo con éstas, las ayudas regionales, o en todo caso aquellas ayudas que estén «*reservadas a determinadas regiones concretas y tienen como objetivo específico el desarrollo de dichas regiones*», deben autorizarse de forma excepcional, atendiendo a criterios como «*el desarrollo de las regiones desfavorecidas mediante el apoyo a las inversiones y la creación de empleo en un contexto de desarrollo sostenible (...) favorecen la ampliación, modernización y diversificación...*» (apartado 1, introducción). Lo que pone de manifiesto que la Comisión autorizaría la inaplicación de las normas sobre Ayudas de Estado y, por tanto, «*justificar el falseamiento de la competencia que se deriva de su concesión*» en función de objetivos distintos a los propiamente fiscales (económicos, sociales...). Sin embargo, nótese que tampoco esos objetivos extrafiscales permiten siempre superar la tacha de Ayuda de Estado incompatible con el Tratado, incluso cuando se encuentran perfectamente alineados con los objetivos comunitarios.

⁹ Vid. Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon publicadas el 16 de diciembre de 1986 (asunto C-248/84 *Alemania – Comisión* (pp. 4033-4034).

En este contexto, la tesis abrazada por el Tribunal en *Azores* y, posteriormente, en el caso *País Vasco*, introduce un elemento adicional para la calificación de las ayudas: el tipo e intensidad de la autonomía financiera del ente que establece la medida que puede ser calificada de Ayuda.

III. La Sentencia del TJCE en el caso *País Vasco*

Hasta ahora las medidas tributarias de los «Territorios Históricos» de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa que habían sido enjuiciadas por la Comisión y el Tribunal de Primera Instancia lo habían sido fundamentalmente sobre la base de otros criterios de selectividad, que limitaban el número potencial de beneficiarios (tamaño de la empresa, empresa de nueva creación, etc.), siendo el criterio de selectividad regional un argumento accesorio.¹⁰ Ésta es la primera vez que se enjuician estas medidas desde la perspectiva de la selectividad regional, pero debe tenerse en cuenta que sobre ellas no hay, hasta el momento, ningún procedimiento abierto por parte de la Comisión. Su enjuiciamiento desde la perspectiva de las Ayudas de Estado procede exclusivamente de los Tribunales nacionales.

Tras el caso *Azores*, muchos nos habíamos preguntado por las consecuencias que podría tener para nuestros sistemas de financiación autonómica, tanto de régimen común como los forales.¹¹ Era previsible, a la vista de las conclusiones a que llegaba allí el Tribunal, que se formulara una petición de decisión prejudicial en uno de los casos «vivos» en relación con el sistema de cupo vasco. El problema es que el caso presentaba más sombras que luces, pues si *Azores* constituye un intento muy loable de emplear el criterio de la autonomía con la finalidad de matizar la interpretación de la Comisión acerca de qué deba considerarse una medida «selectiva», seguramente crea mayores problemas de los que resuelve. La calificación tripartita de tipos de autonomía, coherente en la teoría, no siempre resulta sencilla de aplicar en la práctica.

Las medidas tributarias en liza¹² en el caso que comentamos son las normas vueltas a aprobar en sustitución de las que previamente habían sido anuladas por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 9 de diciembre de 2004,

¹⁰ Al respecto véanse, *inter alia*, las Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99), párr. 146; Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00), párr. 27, y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99), párr. 52.

¹¹ De nuevo me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas...cit. pp. 618 y ss.

¹² Las normas, citadas todas en la Sentencia, son: Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de

(recurso de casación nº 7893/1999). Esta Sentencia fue refrendada por el Auto del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2005 y sirvió al Tribunal Supremo para confirmar su jurisprudencia anterior, dictada en la Sentencia de 30 de noviembre de 2004 (que a su vez confirma la Sentencia del TSJ del País Vasco de 7 de octubre de 1999) que ya había declarado la nulidad del artículo 26 de las tres Normas Forales. Precepto que, asimismo, había sido objeto de tres Decisiones de la Comisión en julio de 2001¹³ que concluyó que adolecían de selectividad horizontal¹⁴, mientras que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo comentada, también adolecen de selectividad regional.¹⁵ En aquella Sentencia el Tribunal anulaba las normas sobre la base tanto de los principios de soli-

mayo, del Consejo de Diputados de Álava, Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa. Las tres provincias forales han establecido medidas idénticas.

- 13 Decisión 2002/540/CE sobre Guipúzcoa (DO L 174 de 4/7/2002 pp. 31 a 45); 2002/806/CE sobre Vizcaya (DO L 279 de 17/10/2002 pp. 35 a 49), y 2002/892/CE sobre Álava (DO L 314 de 18/11/2002 pp. 1 a 16), confirmadas con relación a dos empresas concretas, en lo referido a las «minivaciones fiscales», por las Sentencias del TPI de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-127, 129 y 148/99 *Daewoo*, y T-92 y 103/00 *Ramondín*), y del TJCE de 11 de noviembre de 2004 (asuntos C-183 y 197/02 *Daewoo*, y C-186 y 188/02 *Ramondín*).

- 14 Como se desprende la argumentación de la Comisión en el apartado 66 de las tres Decisiones: «(e)n cuanto al carácter específico que deben tener las ayudas estatales, la Comisión opina que la mencionada reducción en la base imponible es específica o selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen especialmente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas españolas (480810 euros), que creen menos de diez puestos de trabajo y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas españolas (120202 euros). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el quinto informe sobre la empresa en Europa, en 1995 en la Comunidad Europea el número de empresas con una plantilla de menos de diez asalariados o sin asalariados ascendía a 16,767 millones, lo que representa el 92,89 % del total. En el caso de España, este porcentaje era aún más elevado, lo que representa alrededor del 95,00 %.

Es probable que estos porcentajes sean aún más elevados en el caso de las nuevas empresas, ya que una empresa suelen empezar con un personal que va aumentando a medida que se consolida y alcanza su velocidad de crucero. Tal es el caso de España, donde en 1995 este porcentaje fue aún más elevado, alrededor del 98,00 %. En consecuencia, lo más importante que se puede resaltar es que una de las condiciones establecidas para poder beneficiarse de las ayudas implica, por sí sola, la exclusión de la inmensa mayoría de las empresas. Por lo demás, el carácter objetivo del límite máximo citado no impide, como lo pretenden algunos comentarios de los terceros interesados, que sea selectivo, al excluir a las empresas que no cumplen las condiciones en cuestión» (el subrayado es nuestro).

- 15 Crítico con ello muestra FALCÓN y TELLA cuando da a entender que el hecho de que la Comisión haya considerado que el artículo 26 de las Normas Forales sea una medida selectiva porque favorece a una categoría determinada de empresas (especificidad horizontal) y no haya cuestionado su aplicación exclusiva al País Vasco, determinaría la no concurrencia de selectividad geográfica o regional; en: «En torno a la STS 9 diciembre 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. 7 y ss.

daridad y unidad del Estado, como de la libre competencia y la libertad de establecimiento, concluyendo finalmente que se trataba de Ayudas de Estado que no habían sido informadas a la Comisión de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 88.3 TCE. El Tribunal decidió, como es sabido, no plantear la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Hasta las SSTs de 30 de noviembre y 9 de diciembre de 2004 no había ninguna Sentencia española que expresamente se pronunciara, y extrajera consecuencias, sobre la compatibilidad con el Ordenamiento comunitario de las medidas tributarias adoptadas por las Comunidades forales con base en el régimen de Ayudas de Estado. Uno de los problemas del razonamiento del Tribunal Supremo es la utilización de la noción de Ayuda de Estado para reinterpretar los límites internos (derivados del bloque de la constitucionalidad) al ejercicio de poder tributario por las provincias vascas. El razonamiento del Tribunal, es abiertamente confuso y en él se entremezclan desordenadamente diversos argumentos en torno al concepto de Ayuda y la libertad de establecimiento, entrelazados con otros de orden jurídico-constitucional. Este criterio de selectividad regional ha sido objeto de severas críticas. Entre otros, R. FALCÓN Y TELLA señala que la incapacidad del TS para citar sentencia alguna del Tribunal de Luxemburgo que apoye el criterio de la selectividad regional aplicado a las Normas Forales es signo inequívoco de que el Tribunal Supremo utiliza «un concepto de ayuda distinto del que están aplicando actualmente las instituciones europeas».¹⁶

El TS entiende que las medidas fiscales adoptadas por los poderes autonómicos o regionales son sospechosas *per se* de ser selectivas en tanto en cuanto pueden beneficiar a las empresas domiciliadas en una concreta Comunidad Autónoma o región en comparación con el resto del Estado. Así se afirma en el FJ. 14º: «(e)l criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar (...). Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, *incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada*». Pero aquella sospecha sólo se confirmaría si los efectos de esas medidas son de tal intensidad que rompen, en palabras del Alto Tribunal, con la «*equivalencia financiera*» o «*presión fiscal efectiva global*» que debe existir en todo el territorio nacional (FJ 11º) lo que, a juicio del

¹⁶ FALCÓN y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 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. 7 y ss.

Tribunal, provocan los preceptos forales anulados. Precisamente ésta es una de las cuestiones más controvertidas de la jurisprudencia citada del Tribunal Supremo; la asimilación que se hace entre la noción de «*presión fiscal efectiva global equivalente*» y la selectividad regional prohibida por el Tratado, señalando que: «*la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las «Ayudas de Estado», es también indicio suficiente para apreciar una falta de «equivalencia financiera» globalmente consideradas entre los sistemas financieros».*

Lo cierto es que, que de poder prosperar estas interpretaciones del TS, deberían tener consecuencias asimismo para el régimen común de autonomía financiera, pues también la LOFCA hace referencia a dicha presión equivalente en su artículo 19.2. El problema radica, empero, en que el reiterado concepto de presión fiscal efectiva, en ambos casos, no ha sido objeto de ninguna definición jurisprudencial (aparte de la que comentamos, que en todo caso no lo define) ni tampoco doctrinal que aclare mínimamente su contenido.¹⁷

Por otro lado, al menos a primera vista, el concepto de presión fiscal global equivalente no parece tener una relación directa con los fines y objetivos de un régimen como el de Ayudas. Se trata de una medida de coordinación entre el poder tributario del resto del Estado, de las Comunidades de régimen común y de las comunidades forales cuya interpretación no puede realizarse de forma tan amplia como la que termina sugiriendo la doctrina del TS, pues entre otros motivos, conduciría a la propia anulación de la autonomía tributaria de estas comunidades.¹⁸ Y ello porque la idea de principio que se sigue es que cualquier medida adoptada por las autoridades regionales o autonómicas satisfaría automáticamente el criterio de especificidad regional. Con ello, el TS se alinea, quizá sin ser consciente de ello, con la línea más dura ya abandonada por la Comisión Europa, pero mantenida entre 1971 y 1984 cuando afirmaba que los Estados miembros habían declarado en el Consejo que las ayudas regionales, de suyo, eran incompatibles con el mercado común.¹⁹

¹⁷ Vid DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad ConCORDIAM, 2006, pp. 122 a 125; sobre el 19.2 de la LOFCA vid RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, pp. 365 y ss.

¹⁸ En este sentido: AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido». AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autonòmics, 1999, p. 36.

¹⁹ Primera resolución de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el Consejo, relativa a los regímenes generales de ayuda con finalidad regional (DO C 111 de 4/11/1971, pp. 1) como resultado de una Comunicación de la Comisión al Consejo, de 23 de junio de 1971 relativa a dichos regímenes (DO C 111 de 4/11/1971, pp. 7).

Puesto que las provincias forales decidieron, como respuesta a la STS, volver a aprobar las mismas disposiciones que habían sido anuladas, las Comunidades autónomas limítrofes de La Rioja y Castilla y León, entre otros, decidieron impugnarlas antes el TSJPV. Y dado que para entonces había recaído ya la Sentencia en el caso *Azores*, este último Tribunal decide interponer la cuestión prejudicial para preguntar: «*Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de..., dando nueva redacción a los artículos ... de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado*»

Las medidas controvertidas son dos: en primer lugar, las normas forales que establecen un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 32.5 por cien. El problema, según el órgano remitente, es que la norma estatal del impuesto sobre Sociedades establecía entonces un tipo del 35 por cien.²⁰ En segundo lugar, sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre sociedades, previstas también en las tres normas forales. Por un lado, la «deducción de la cuota líquida del 10 por cien del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad», y por otro, «deducción de la cuota líquida del 10 por cien de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético». También aquí el problema radica en que se trata de deducciones no previstas en la norma estatal.

A. Sobre el «doble federalismo» vasco y el funcionamiento del sistema de cupo

En la Sentencia del caso *País Vasco* el Tribunal dedica varias páginas a exponer minuciosamente el funcionamiento del sistema de cupo vigente en el momento de autos.²¹ Como es sabido, el sistema de cupo implica que la Co-

²⁰ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

²¹ **Ley 12/2002, de 23 de mayo**, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. La norma de señalamiento del cupo estaba contenido en la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006*

munidad autónoma del País Vasco (CAPV) tiene su propio sistema tributario. Sin embargo, las potestades normativas en las distintas figuras tributarias están atribuidas a las tres provincias forales, que son coordinadas por la CAPV a través de un órgano específico, el Órgano de Coordinación Tributaria del País Vasco (OCTPV). A su vez, se arbitran diversos mecanismos de coordinación de la normativa tributaria autonómica (foral) con la del Estado central. De esta manera, el poder tributario de las provincias o territorios históricos deberá ejercerse de acuerdo con el principio de solidaridad, en el marco de la estructura general del sistema tributario del Estado, y con respeto a los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado. La coordinación es particularmente relevante en los denominados «tributos concertados», que son los regulados por las correspondientes Diputaciones forales y agrupa las figuras más relevantes del sistema tributario.²² El resto de tributos²³ es de normativa estatal.

Examinado el funcionamiento del sistema de *cupo*, el primer problema con el que se tropieza el Tribunal a la hora de aplicar la jurisprudencia del caso *Azores* es la relevancia del sistema de «doble federalismo» que concurre en el caso del País Vasco. Como es sabido, se trata en realidad de la Comunidad autónoma con menor autonomía financiera en la vertiente del ingreso, ya que ésta se encuentra reconocida a las tres provincias forales de acuerdo con el marco jurídico vigente, que propició la recuperación parcial y actualización del sistema foral de cupo.

El Tribunal opta por pasar de puntillas sobre las cuestiones que esta doble autonomía podría plantear. En efecto, de seguir el estricto *test* de triple autonomía, la conclusión bien podría ser que las provincias forales carecen de autonomía suficiente, por lo que sus medidas son siempre selectivas a efectos de su calificación como ayudas. Así lo sostenían las partes recurrentes²⁴ y así

(actualmente, el sistema está regulado en la **Ley 29/2007, de 25 de octubre**, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011).

- 22 Se trata de las siguientes figuras tributarias: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (salvo los gravámenes que recaen sobre operaciones societarias, letras de cambio, instrumentos de giro), tributos sobre el juego e impuesto sobre la renta de no residentes, aunque éste último será de normativa estatal, salvo en lo aplicable a los establecimientos permanentes sitos en la CAPV.
- 23 Impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre las primas de seguro, impuestos especiales, impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
- 24 Como se expone en la Sentencia, la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comisión estiman que únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son estas entidades las que adopta-

lo reconoce también el Tribunal, afirmando con resignación que *«el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo»* (párr. 65), de manera que: *«Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco»* (párr. 67). Ello no le impide, con todo, despachar la cuestión sin más, pues al parecer del Tribunal, puesto que ambos entes subcentrales, provincias y Comunidad autónoma están íntimamente coordinados; *«no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco»* (párr. 68).

El razonamiento anterior le permite concluir que es preciso tomar como referencia al propio tiempo a las provincias forales (territorios históricos) y a la Comunidad autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estas provincias como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por una de ellas (párr. 70). Aunque la conclusión no es incoherente con la articulación de la autonomía financiera de la CAPV, el razonamiento no deja de suponer una matización al rígido esquema de examen de la autonomía sentado en *Azores*.

Un segundo problema que debe abordar el Tribunal deriva también del *doble federalismo*, y es la compleja naturaleza jurídica de las normas dictadas por las provincias forales. Puesto que formalmente son reglamentos, están sujetos a control jurisdiccional ordinario lo que, de nuevo siguiendo el estricto *test* de autonomía acogido por el Tribunal plantea legítimas dudas acerca de si se cumple la autonomía *suficiente*. La cuestión es evitada cuidadosamente utilizando una fórmula relativamente críptica: *«Si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales*

ron las medidas controvertidas en el litigio principal. A este respecto, subrayan la reducida competencia de dichas entidades, la ausencia de autonomía de estas últimas y, por consiguiente, el carácter selectivo de las normas forales impugnadas.

de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites (párr. 81)... En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta» (párr. 83).

A partir de aquí, el Tribunal entra en el examen del tipo de autonomía de la CAPV y los territorios históricos, donde también se pone de manifiesto, en nuestra opinión, la fragilidad, y sobre todo la contingencia, de los criterios de verificación de la autonomía contenidos en *Azores*.

B. El triple test de autonomía del TJCE y su aplicación a la CAPV

1. El criterio de *autonomía institucional* plantea pocos problemas tal y como lo interpreta el Tribunal, como un criterio puramente formal, de manera que no le cuesta demasiado esfuerzo concluir que:

«...del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional» (párr. 87).

2. El criterio de la *autonomía en materia de procedimiento* resulta algo más problemático. Recuerda el Tribunal que este criterio consiste en que la decisión normativa del ente subcentral haya sido adoptada *«sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido»* (párr. 94; antes *Azores*, párr. 68). La definición es lo suficientemente imprecisa como para dejar un amplísimo margen de interpretación. El Tribunal lo utiliza y se refiere a la naturaleza meramente conciliatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (art. 64 Ley del Concierto Vasco), señalando asimismo que los principios constitucionales y los establecidos en la **Ley 12/2002, de 23 de mayo**, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley del Concierto, en adelante) se limitan a enmarcar la actividad normativa de los entes subcentrales, sin intervenir en ella.

El elemento más problemático es el mandato contenido en el artículo 3 de la Ley del Concierto, que exige el mantenimiento de una *«presión fiscal*

efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» además de que se respete y garantice «la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos».

La interpretación de este mandato, más allá del régimen jurídico de las Ayudas de Estado comunitarias, es una de las cuestiones más controvertidas, y menos claras hasta el momento del sistema tributario vasco. Es evidente que se trata de un concepto jurídico indeterminado, aunque ha habido intentos de delimitar su contenido. Así, la STS de 19 de julio de 1991 aclaraba que ésta hace referencia a todo el sistema tributario y no a la presión fiscal de uno o varios tributos aislados. Como hemos señalado *supra*, el Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 30 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004 lleva a cabo una dudosa interpretación conjunta entre el límite de la presión fiscal y los límites que se derivan del régimen de Ayudas de Estado.

Esta interpretación, que hemos criticado en otro lugar²⁵, no es del todo descartada en la Sentencia, aunque en ningún momento hay una postura clara al respecto. Para empezar, porque el Tribunal parece comenzar a tomar conciencia, llegado este punto en su razonamiento, de lo confusa que resulta la aplicación del *test* tripartito de autonomía al contexto normativo del federalismo fiscal vasco:

«Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado» (párr. 106).

El Tribunal no vuelve a entrar en el examen de la «presión fiscal global», sino que su razonamiento se cierra formalmente al entender que lo relevante es si el ente subcentral ha podido aprobar las normas en liza sin la interven-

²⁵ RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas...cit. pp. 623 y ss.

ción directa e inmediata del Estado, con independencia de los límites sustantivos a que estas normas estén sujetas:

«...el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido» (párr. 107)...la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias» (párr. 108).

Consciente quizá de la complejidad de la senda emprendida, el Tribunal concluye el análisis de la autonomía procedimental admitiendo sus propias limitaciones y pasando el testigo al tribunal remitente (TSJPV):

«...si bien el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional es el competente, sin embargo, para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de que conoce. Así pues, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento» (párr. 110).

3. Finalmente, el criterio de la autonomía económica y financiera resulta también particularmente complejo. Siguiendo la tesis del Tribunal, en los términos expuestos en *Azores*, el criterio exige que la rebaja fiscal no sea compensada por ayudas o subvenciones del Estado, de manera que el ente subcentral asuma económicamente las consecuencias de sus decisiones tributarias.

La complejidad de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia demuestra que también este criterio puede conducir a negar la autonomía suficiente para evitar la calificación de medida selectiva. En la medida en que haya compensaciones económicas derivadas del sistema de financiación autonómico aplicable a los entes forales, podrá afirmarse que éstos no asumen en toda su extensión el coste económico de sus decisiones tributarias. Al menos

si se realiza un examen sustantivo, que vaya más allá del análisis de los flujos monetarios formales.

En relación con esta cuestión, el Tribunal podría haberse limitado a responder, siguiendo a la Abogada general, que a diferencia de lo que sucedía en *Azores*, el gobierno español no compensa directamente a las provincias forales por las rebajas impositivas, de manera que con carácter general, se cumple este criterio, al menos a los efectos de no considerar que la medida es selectiva. Sin embargo, la Sentencia dedica varios párrafos a analizar el contenido de la Ley del Cupo (párrs. 125 y ss.), comenzando por admitir que *«el método de cálculo del cupo es particularmente complejo»*.

Con todo, lo más llamativo del razonamiento de la Sentencia es que el análisis no conduce a nada pues no se extrae una sola conclusión del mismo. De esta manera, frente a la alegación de la Comisión de que el índice de imputación (que determina la contribución o *cupo* de la Comunidad autónoma al Estado central) está infravalorado, el Tribunal se limita a responder que no es su competencia analizar este extremo (párr. 128). Finalmente, abandona directamente el análisis del sistema de cupo para emplazar al órgano de instancia, el TSJPV, a que aplique este criterio: *«...sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas»* (párr. 140).

Ésta es, finalmente, la conclusión del Tribunal, que deja el problema sin resolver, más allá de reiterar los criterios apuntados en *Azores*:

«...procede responder a la cuestión planteada que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1» (párr. 144).

La cuestión no es baladí, pues el cupo no deja de ser una fórmula de compensación financiera, por lo que cabe preguntarse si éste debiera ser exacto y compensar efectivamente todas las competencias ejercidas por el Estado en el territorio de la Comunidad porque de lo contrario podrá ser una transferencia de fondos indirecta²⁶. En todo caso, lo cierto es que tras el análisis minucioso del régimen de concierto vasco, la conclusión es que no es el Tribunal de Justicia, sino el TSJPV quien debe interpretar las normas nacionales.

Es cierto que este caso difiere sustancialmente de *Azores*, no sólo en el tipo de autonomía de aquella región ultraperiférica, que era fundamentalmente limitada de manera que los tipos de gravamen reducidos eran efectivamente imputables al Estado central, sino también en el tipo de procedimiento, el recurso de anulación interpuesto por el Gobierno portugués contra la decisión de la Comisión. En el presente supuesto no hay actuación previa de los órganos comunitarios, por lo que el *self restraint* del Tribunal está justificado en principio. Sin embargo, tras la lectura de la Sentencia queda una sensación extraña, pues la autorestricción del Tribunal, como también de la Abogacía General, no les impide sin embargo analizar el régimen jurídico del concierto vasco y plantear algunas preguntas, predeterminando de alguna manera la actuación posterior del TSJPV.

IV. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (todo cambia, para que todo siga igual)

La Sentencia del TSJPV de 22 de diciembre de 2008 dictada en el procedimiento de impugnación interpuesto por La Rioja contra la normativa vasca de 2005²⁷ es la primera ocasión en que la novedosa línea jurisprudencial del TJCE en materia de ayudas de estado, contenida en la *Sentencia Azores*, es aplicada por un Tribunal interno español, que cuenta además con las precisiones interpretativas del Tribunal comunitario contenidas en la *Sentencia País Vasco* que resuelve la cuestión prejudicial que le planteó el TSJPV en el recurso que ahora es fallado. El TSJPV declara la compatibilidad de la normativa foral

²⁶ Que la cuantía del cupo y su posible inadecuación al gasto estatal real son objeto de controversias no precisa de grandes explicaciones, baste una remisión a: ZUBIRI, I.: «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al esto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, no. 83/2000, pp. 137 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...*cit. pp. 82 y ss.

²⁷ Que resuelve el recurso presentado por la Comunidad Autónoma de La Rioja contra el Decreto Foral Normativo 2/2005 dictado por la provincia de Álava. Es de esperar que en breve plazo ese Tribunal falle en los recursos pendientes seguidos contra la normativa de Guipúzcoa y Vizcaya aprobada en ese año.

vasca del Impuesto sobre Sociedades con el régimen comunitario de ayudas de estado. El Tribunal aprecia la autonomía suficiente del País Vasco, en su triple vertiente institucional, procedimental y económica, tras la realización de un juicio de compatibilidad en el que utiliza indistintamente a las provincias históricas y a la Comunidad Autónoma como sujeto activo del análisis de selectividad regional.

Esta Sentencia, de 22 de diciembre de 2008, no ha profundizado debidamente en los argumentos jurídicos manejados en el juicio de compatibilidad. Por el contrario, el peculiar reparto del poder financiero entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca, así como entre ésta y las tres provincias históricas, al que ya nos hemos referido como *dobles federalismo*, mencionado pero escasamente tratado por el TJCE, ha sido directamente obviado por el TSJPV, respecto de los interrogantes que pudiera plantear en lo que se refiere a la pretendida autonomía regional y que exponemos a continuación.

Las provincias vascas y la Comunidad Autónoma son entes jurídico-públicos diferentes,²⁸ y la triple autonomía en materia de ayudas de estado necesariamente debe predicarse en exclusiva de aquéllas, como titulares del poder relevante en el análisis de compatibilidad que nos ocupa, que es el poder tributario o capacidad para decidir sobre los tributos concertados, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Sociedades objeto de impugnación en el procedimiento del que la Sentencia de 22 de diciembre trae causa. Carece de consistencia jurídica referir dicho análisis también a la Comunidad Autónoma, a fin de apreciar la existencia o no de selectividad de medidas tributarias concertadas respecto de las que esa autonomía no posee competencia alguna.²⁹

²⁸ Las provincias vascas son los únicos territorios históricos a los que se refiere la Disposición Adicional Primera de la Constitución, mientras que el ente Comunidad Autónoma fue creado con la propia Carta Magna.

²⁹ Como es sabido, la única capacidad fiscal reconocida a la Comunidad Autónoma se limita a establecer impuestos propios o recargos sobre los impuestos de las Diputaciones, que hasta la fecha no ha sido utilizada para el establecimiento de impuestos propios y sólo lo ha sido para el establecimiento transitorio de recargos. La imposibilidad de establecer tributos propios, como de hecho ocurre con el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, ocurre, como ha señalado la doctrina autorizada en este campo, porque las previsiones del artículo 6 LOFCA dificultan la identificación de un ámbito tributario –ya sea en clave de hecho imponible o de materia imponible, que no se encuentre ocupado actualmente por tributos estatales o locales. Con detalle en RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004, pp. 9-88. ORTIZ CALLE, E. Fiscalidad ambiental y límites al Poder tributario autonómico (a propósito de la STC 289/2000, de 30 de noviembre,

La forma de razonar propuesta responde más precisamente al actual reparto del poder financiero del País Vasco regulado por el Estatuto de Autonomía (artículo 41.2.a), el Concerto económico (artículo 1) y la Ley de Territorios Históricos (artículo 7),³⁰ que elaboran un diseño institucional asimétrico entre los niveles de gobierno vascos, ordenando la asignación competencial de los ingresos en sede provincial pero del núcleo central de los gastos públicos a nivel autonómico.³¹

Reconociendo este doble federalismo del País Vasco, se colige inmediatamente la imposibilidad de apreciar, de inicio, la autonomía institucional de las provincias forales ante la imposibilidad de «*asumir la gestión del presupuesto*» o «*control tanto de los ingresos como de los gastos*» exigidas por la interpretación del TJCE en el *caso Azores*,³² e inicialmente también en el *caso País Vasco* (párrafo 67). Pero este razonamiento del TJCE, que hasta el momento nos parece sumamente acertado y ajustado a nuestro ordenamiento jurídico, acaba bruscamente cuando se autoriza la comparación a efectos del régimen de ayudas, de manera indistinta, tanto respecto a las provincias históricas como a la Comunidad Autónoma (párrafo 68), lo que es asumido como propio por el TSJPV en su Sentencia posterior (FJ 5°).

Ciertamente, creemos que el TJCE y en mayor medida el TSJPV, no ofrecen motivación jurídica suficiente para ignorar ese especial tratamiento jurídico previsto para las provincias históricas previamente descrito por el órgano comunitario con éxito. Es cierto que el TJCE puede haberse visto inducido a error por la especial complejidad que preside la distribución interna del poder financiero en España y, en particular, en lo que se refiere al País Vasco, lo que resalta con mayor intensidad la ausencia de profundización del pronunciamiento del TSJPV sobre esta vertiente de autonomía. Pero en todo caso, lo cierto es que las provincias forales no asumen competencias efectivas en lo relativo a la gestión del presupuesto ya que, si bien tienen atribuidas compe-

del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente). En *Gestión Ambiental*, núm. 27/3, 2001, Parte Artículos, pp. 26-36 (La Ley – Actualidad).

³⁰ Ley Orgánica 3/1979 de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía; Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concerto económico y Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Territorios Históricos.

³¹ El núcleo central de las competencias de gasto reside en la Comunidad Autónoma, que se ocupa de su administración general, seguridad ciudadana (Ertzaintza), promoción de la actividad empresarial y desarrollo económico, trabajo, medioambiente, sanidad, justicia, principalmente en cultura y urbanismo, vivienda, comercio y turismo, agricultura y pesca, educación, asistencia y bienestar social, ferrocarriles, transporte e industria.

³² Azores STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas (C-88/03).

tencias en materia de ingresos tributarios, no disponen de ellas respecto a los gastos o al menos en relación a aquellos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, en el marco de un régimen político-constitucional propio. Y siendo así las cosas, parece difícil admitir la existencia de un grado suficiente de autonomía institucional de las provincias históricas, por carecer de objeto en sí misma.³³

En relación con la autonomía de procedimiento en la aprobación de la normativa concertada vasca, resulta discutible, en relación con la (im)posibilidad del Gobierno de intervenir, un problema que deriva del mencionado *doble federalismo* y respecto del cual resulta llamativa la ausencia de respuesta en la Sentencia de 22 de diciembre de 2008, que es la naturaleza reglamentaria con sujeción al control jurisdiccional ordinario de las normas forales vascas³⁴. La cuestión tampoco resultó abordada directamente en el *caso País Vasco* y únicamente señala el Tribunal comunitario la imposibilidad de afirmar «*válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta*» (párrafo 83).

No obstante, resulta conveniente ahondar en las implicaciones que sobre el juicio de compatibilidad trae aparejada la naturaleza reglamentaria de las normas forales sobre tributos concertados. Los estudios doctrinales consultados³⁵ coinciden en que el control jurisdiccional *a posteriori* de las concretas

33 En este sentido, VAQUER CABALLERÍA, M. *Estado y cultura, la función cultural de los poderes públicos en la Constitución Española*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1998. p. 219.

34 La facultad de dictar normas con rango de ley queda reservada en exclusiva al Parlamento de la Comunidad Autónoma (artículo 6.2 de la Ley de Territorios Históricos). Por este motivo, las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos concertados tienen naturaleza reglamentaria por ser aprobadas por las Juntas Generales de las provincias. Consecuencia de ello, resultan recurribles ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa por cualquier persona física o jurídica, incluidas las instituciones centrales, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas tributarias del Estado, e incluso con las dictadas respecto a sus tributos propios e impuestos cedidos por otras Comunidades Autónomas, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos legitimados por el artículo 162 de la Constitución o por la vía de la cuestión de constitucionalidad.

35 Para el profesor GARCÍA NOVOA, «*la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión (...) 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 (...) determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos*» (GARCÍA NOVOA, C. *Financiación autonómica y Derecho Comunitario*. En *Crónica Tributaria*, núm. 85/1998, pp. 119-144). En el mismo sentido, *vid.* MANZANO SILVA, M^a E.: *Ayudas de Estado y autonomía económico-financiera de los Territorios Históricos del País Vasco* (comentario de la STCJE

disposiciones fiscales vascas no afectaría al nivel de autonomía procedimental requerido por la *doctrina Azores*³⁶. Pero, siendo cierto que no se trata de un control previo, hemos de mostrar nuestra disconformidad con las conclusiones que doctrinalmente se extraen en este punto, pues lo relevante a tal efecto, según la doctrina del TJCE, no es que los instrumentos estatales de intervención deban operar con carácter previo o posterior a la entrada en vigor de la norma regional, sino que el Estado *pueda* efectivamente intervenir y condicionar el sentido de las decisiones fiscales de las provincias vascas. Y, como es obvio, dicha posibilidad existe, aunque sea como consecuencia del normal ejercicio de la facultad de recurrir ante los Tribunales contencioso-administrativos el contenido de las normas forales vascas, dado que la decisión final que dichos Tribunales adopten sí tendrá carácter coercitivo y se impondrá a las Diputaciones forales que, en consecuencia, disponen de una autonomía jurídicamente limitada desde la perspectiva procedimental.

Siguiendo el juicio de autonomía de procedimiento, un segundo aspecto que sí ha merecido una más extensa reflexión por el TSJPV en respuesta a la llamada del TJCE, es la (im)posibilidad de que el ente subcentral pueda fijar los objetivos a atender por la normativa tributaria regional *sin tener en cuenta el interés nacional*. Pues bien, a este respecto el TSJPV salva este juicio de autonomía porque las instituciones forales pueden libremente adoptar decisiones fiscales dentro del marco permitido por el elenco de principios de armonización fiscal insertos en el bloque de constitucionalidad³⁷ (FJ 5º). En ese sentido, acoge el pronunciamiento preliminar vertido por el TJCE sobre esta cuestión, señalando que estos principios constitucional-estatutarios no cercenarían sino que supondrían un reconocimiento indirecto de la existencia de dicha autonomía (párrafo 104).

El razonamiento que lleva a cabo el TSJPV muestra un entendimiento erróneo de la función que aquellos principios constitucionales cumplen en

de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja. En *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, núm. 12/2008, pp. 23-35.

36 Como señala I. MERINO JARA, «(...) esa intervención judicial no es otra cosa que una plasmación del sometimiento a la ley de todos los poderes públicos. Desde luego, ese control nada tiene que ver con un control previo. No es un recurso previo que pueda interponer el Gobierno central y que tenga como efecto la suspensión de la entrada en vigor de la norma recurrida hasta que el correspondiente órgano judicial dicte sentencia». MERINO JARA, I.: A vueltas con las ayudas de Estado de carácter fiscal. En *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, núm. 10-11/2007, pp. 30-39.

37 Se trata de los principios constitucionales-estatutarios previstos para conseguir una armonización fiscal con el Estado referidos a la solidaridad, al mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente, al respeto a la igualdad, a la libertad de circulación y al establecimiento o prohibición de efectos discriminatorios (artículos 1 a 4 del Concerto económico).

el reparto del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno que la Constitución reconoce. En efecto, no creemos posible mantener que los mencionados principios cumplan únicamente una función interna dentro del régimen de Concierto, estableciendo una suerte de *compartimento competencial estanco* para las provincias vascas que proteja el ejercicio libre del poder tributario foral en su interior y prohíba manifestaciones del mismo en su exterior. Antes al contrario, en nuestra opinión, los referidos principios operan como límites derivados del bloque de la constitucionalidad *ante cualquier manifestación tributaria* permitida por el reparto de competencias entre territorios, operando como garantía de que las disposiciones tributarias forales atienden y respetan el interés nacional, concretado en determinados valores que la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el Concierto económico reconocen como tales; a saber: el respeto al principio de solidaridad, que requiere el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente en territorio común y foral, el respeto a la igualdad, a la libertad de circulación y al establecimiento o prohibición de efectos discriminatorios.

Dichos principios operan, en definitiva, como límites al ejercicio del poder tributario por parte de las Diputaciones forales, en garantía de que las disposiciones por ellas dictadas atienden también a los intereses generales que se quiso proteger al consagrarlos. Ésa es la conclusión que resulta más acorde con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional –Sentencia 96/2002 de 25 de abril– cuando se ha ocupado del encaje del ordenamiento comunitario con los límites internos constitucionales.

Examinadas las cuestiones que se suscitan en la autonomía institucional y procedimental, el TSJPV ha centrado el grueso de su argumentación en la pretendida *autonomía económica* del País Vasco. Concluye el Tribunal autonómico que las previsiones legales de cálculo del cupo vasco, que como es sabido es el pago efectuado por la Comunidad autónoma que compensa al Estado el coste de las competencias no transferidas que éste ejerce en territorio vasco, están presididas por reglas objetivas y transparentes, de forma que el cupo está correctamente calculado y el País Vasco está soportando las consecuencias económicas de las pérdidas de recaudación derivadas de las medidas fiscales controvertidas (FJ 6º y 7º).

Como puede observarse, el juicio de autonomía económica efectuado por el TJCE parte de una premisa errónea derivada de la falta de comprensión de la doble autonomía vasca, como es centrar el análisis en los pagos realizados por la Comunidad Autónoma al Estado, cuando lo relevante, por coherencia con el sujeto en que reside el poder tributario del que resultan las reducciones

fiscales controvertidas, hubiera sido estudiar si son las provincias vascas las que realmente asumen aquélla pérdida de recaudación o si, por el contrario, trasladan el coste a otros niveles de gobierno (municipal, autonómico o estatal). Esta reflexión, de importancia central en este punto, no se ha realizado ni por el TJCE ni por el TSJPV, a pesar de la advertencia inicial que el propio Tribunal Comunitario apuntó en la resolución de la cuestión preliminar, de que el sujeto al que debe referirse la autonomía, para valorar su existencia o inexistencia, no es sólo la Comunidad Autónoma sino también las provincias o territorios históricos (párrafo 68 de la Sentencia del *caso País Vasco*).

Como ya se avanzó con ocasión del examen de los otros tipos de autonomía, el poder sobre los ingresos reside en exclusiva en las provincias vascas, mientras que las competencias de gasto se encuentran repartidas entre ellas mismas, los municipios y la Comunidad Autónoma quien posee el núcleo central de las competencias transferidas, mientras que el Estado es responsable de las competencias no transferidas. Tal asimetría exige que las provinciales forales distribuyan la recaudación entre los otros niveles vascos de gobierno, lo que genera un complicado sistema de flujos financieros internos del País Vasco,³⁸ por el cual se ordena a las provincias los siguientes pagos: el primero destinado a la Comunidad Autónoma por los servicios a su cargo en cada territorio provincial (el denominado *cupo interior*); el pago de una segunda aportación a la Comunidad Autónoma, en esta ocasión para contribuir al *cupo vasco* que a su vez ésta abonará al Estado; un tercer pago destinado a la *financiación municipal* y, finalmente, una aportación a un *Fondo de Solidaridad Vasco*³⁹. El remanente de la recaudación obtenida, una vez deducidos estos pagos, supondría el volumen de ingresos que obtiene finalmente cada provincia histórica con los tributos concertados.⁴⁰

Llegados a este punto, la pregunta central es si este imbricado sistema de financiación vasco determina la asunción de los efectos económicos de las rebajas fiscales por la misma provincia foral que las estableció, pues en caso contrario no se cumpliría el requisito de autonomía económica. En una primera aproximación, la respuesta no puede ser unívoca, debido a la falta de información, el alto

³⁸ Previsto en el Capítulo II del Título II de la Ley de Territorios Históricos.

³⁹ La fijación concreta de estos importes ocurre mediante la correspondiente Ley de Aportaciones, de vigencia quinquenal. Respecto de la normativa enjuiciada por el TSJPV, Ley 6/2002. Actualmente en vigor, Ley 2/2007.

⁴⁰ Que según los estudios consultados vendría a suponer, aproximadamente, un 15 por 100 del total recaudado. Vid. GIMÉNEZ MONTERO, A.: *Federalismo Fiscal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2002, p. 350. ZUBIRI, I.: *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao: Círculo de Empresarios Vascos, 2000, pp. 62-68.

grado de oscurantismo gubernamental en la aplicación de los preceptos legales relevantes⁴¹ y la considerable complejidad del sistema interno de distribución de recursos.⁴² No obstante estas dificultades, se han identificados dos elementos que generan incertidumbre sobre la asunción final de los efectos económicos de los beneficios fiscales por las propias provincias vascas que los aprueban: el primero de ellos se conecta con ese Fondo de Solidaridad Vasco⁴³ –del que no se ocupa el pronunciamiento del TSJPV–, mientras que el segundo se refiere a la metodología de cálculo del cupo vasco al que aportan las tres provincias vascas.

En lo que se refiere al *Fondo de Solidaridad*, se trata de un fondo redistributivo entre las provincias forales y está financiado por ellas mismas y la Comunidad Autónoma.⁴⁴ Pues bien, la mera existencia de este sistema de redistribución de ingresos, de que son beneficiarias las tres provincias históricas, debería haber constituido razón suficiente para que tanto el TJCE como el TSJPV, de haberse ocupado de la cuestión, hubieran elaborado un minucioso análisis respecto de sus implicaciones en la autonomía económica de las provincias históricas, por cuanto podría suponer, de inicio, una fórmula de compensación siquiera indirecta de la reducción de los ingresos disponibles como consecuencia de las medidas fiscales que disminuyen los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades o establecen otros beneficios fiscales en dicho tributo.

Es cierto, a este respecto, que la normativa excluye expresamente su aplicabilidad cuando la disminución de recursos venga motivada por deficiencias de gestión o por una normativa fiscal más beneficiosa que la de las demás provincias,⁴⁵ con lo que se cierra –al menos nominalmente– la puerta a even-

⁴¹ *Vid.* Ley de Aportaciones ya referida *supra*.

⁴² Como destaca GIMÉNEZ MONTERO, A.: *Federalismo Fiscal...* cit, pp. 350-351, según las encuestas realizadas por el Gobierno vasco en los años precedentes al estudio del autor (publicado en 2001), la mitad de los ciudadanos residentes en el País Vasco desconocían el funcionamiento del Concierto y de las relaciones financieras entre el Estado, Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales y Entes Locales.

⁴³ Técnicamente recibe la denominación de *Fondo General de Ajuste* en la Ley de Aportaciones que se encarga de su regulación.

⁴⁴ Siendo la Ley de Aportaciones la que determina cuánto tiene que aportar cada institución y cuánto recibe cada Territorio Histórico de este fondo (artículos 19 y 20).

⁴⁵ Artículo 19: «El Consejo Vasco de Finanzas Públicas establecerá anualmente un Fondo General de Ajuste al que contribuirán las instituciones comunes y las tres Diputaciones Forales con el objeto de asegurar que, salvo causas derivadas de diferencias normativas o de gestión, la participación relativa en la recaudación total del País Vasco para cada territorio histórico, una vez deducida su contribución al propio Fondo, alcance el 99 % de su coeficiente horizontal, así como cualquier otra circunstancia de carácter extraordinario que a juicio del Consejo Vasco de Finanzas Públicas deba atenderse con dicho fondo» (el subrayado es nuestro).

tuales compensaciones financieras directas por reducciones en la recaudación derivadas de decisiones de las propias provincias. Sin embargo, la práctica dista mucho de la citada previsión normativa, por cuanto la fórmula para la determinación del Fondo de Solidaridad, así como, en lo que aquí interesa, para su posterior distribución entre las provincias forales, no contempla mecanismo corrector alguno de las compensaciones financieras entre provincias que discrimine la pérdida de recursos causadas por medidas fiscales beneficiosas.

Un segundo núcleo de incertidumbre sobre la responsabilidad fiscal de cada provincia foral respecto de sus rebajas fiscales en cuestión radica en la *metodología de cálculo del cupo vasco*, al que contribuye cada provincia con una parte de la recaudación obtenida por los tributos concertados para compensar así una parte de los gastos del Estado en territorio vasco.⁴⁶ Por consiguiente, resulta de la máxima relevancia, en lo que aquí interesa, que el importe del cupo vasco esté correctamente calculado, esto es, que constituya exactamente la contribución de las instituciones forales a los gastos de la administración central en bienes y servicios correspondientes a competencias no transferidas al País Vasco. En caso contrario, esa Comunidad Autónoma estaría recibiendo una financiación adicional respecto de la que estatutaria y legalmente tiene asignada, que bien podría entenderse como una transferencia encubierta de recursos hacia la Comunidad y, en consecuencia, hacia las provincias forales, desde el resto de España que pudiera compensar, aunque fuera de manera indirecta, las medidas tributarias de reducciones de impuestos adoptadas, ya que las aportaciones provinciales se verían reducidas por la infravaloración del cupo vasco.

De esta cuestión se ha ocupado el núcleo central del pronunciamiento del TSJPV, aunque desde la óptica exclusiva de la Comunidad Autónoma, que ha vertido una visión extraordinariamente complaciente en los cálculos que no puede compartirse, en tanto en cuanto un minucioso y detallado análisis del cupo vasco pone de manifiesto una serie de puntos negros de la metodología de cálculo del cupo,⁴⁷ que sistemáticamente conducirían a una infravaloración

⁴⁶ Esta contribución de las Diputaciones forales se determina atendiendo a un coeficiente que se fija por los artículos 14 a 18 de la Ley de Aportaciones (los llamados coeficientes *horizontales* de aportación).

⁴⁷ Cada cupo quinquenal se aprueba por una ley que se dedica exclusivamente a desglosar las cifras que conforman el cálculo de cada cupo anual («Ley del Cupo»). En el momento de autos, **la norma de señalamiento o metodología del cupo** estaba contenido en la *Ley 13/2002, de 23 de mayo, metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006*. Actualmente, el sistema está regulado en la **Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011**.

de la aportación de la Comunidad Autónoma, e indirectamente de las aportaciones de las provincias, a la financiación de las competencias del Estado con respecto a la que le correspondería si se cumpliera el Concierto económico, que pondría nuevamente en entredicho la compatibilidad de las medidas controvertidas con el régimen comunitario de ayudas de Estado.

A este respecto, un primer indicio de las transferencias económicas que obtiene el País Vasco procedentes de las instituciones centrales mediante un cupo infravalorado, se extrae de la imposibilidad de generalizar el sistema foral de financiación a las restantes Comunidades Autónomas. En efecto, si al menos en un plano teórico, como afirma categóricamente el TSJPV,⁴⁸ el importe del cupo estuviera correctamente calculado, compensaría los gastos incurridos por el Estado en competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca. Por ello, intentar su generalización al resto de autonomías, de régimen común-LOFCA, debería ser viable, al menos en el plano conceptual, dado que el Estado continuaría obteniendo por vía del pago de los correspondientes cupos la financiación suficiente para cubrir los servicios y bienes públicos de su competencia.

Este ejercicio teórico ha sido planteado en los términos expuestos por las investigaciones consultadas,⁴⁹ que han alcanzado la conclusión coincidente de que la suma de los cupos autonómicos no permitiría cubrir los gastos del Estado, es decir, ocasionaría la más que segura inviabilidad financiera de la Hacienda central, que entraría *en quiebra*.⁵⁰ Por consiguiente, si la aplicación teórica generalizada de la lógica del cupo se basa, como así ha sido, en que la aportación de cada Comunidad supone la alícuota de los gastos del Estado, pero simultáneamente se demuestra la insuficiencia financiera del gobierno central, tal circunstancia aboca a una *contradictio in terminis* que sólo puede ser explicada porque las reglas aplicables posibilitan un importe infravalorado del cupo, que no alcanzaría a sufragar los gastos estatales. Como botón de muestra, la investigación del profesor BUESA⁵¹ ha estimado en más de 2.000

48 Para quien existe una «*correlación y proporción idónea entre las cargas no asumidas y el flujo económico recibido por el Estado*» (FJ 7°).

49 SEVILLA SEGURA, J.V.: *Las claves de la financiación autonómica*. Barcelona: Crítica, 2001, p. 146 en adelante. ZUBIRI, I. *Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización*. En LAGO PEÑAS, S.: *La financiación del Estado de las autonomías: perspectivas de futuro*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 381 y ss (datos referidos a 2003). URIEL JIMÉNEZ, E. *Una aproximación a las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*. En Bilbao: Fundación BBVA, 2003.

50 SEVILLA SEGURA, J.V.: *Las claves de la financiación...* cit, p. 147.

51 BUESA, M. El pufo vasco. En *Documentos de Trabajo del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 58/2007, p. 15.

millones de euros la subestimación del cupo, una cantidad reveladora de la insuficiencia de autonomía económica del País Vasco a efectos del régimen comunitario de ayudas de Estado.

En lo referido a la metodología de cálculo del cupo propiamente dicha, no puede aceptarse la categórica afirmación del TSJPV a este respecto, cuando pretende que *«el sistema de determinación del mismo [es] marcadamente rígido y permanente (...) sujet(o) a unas reglas de legal determinación que, sin la menor pérdida de rigor pueden calificarse como de ciertas, explícitas y reducibles a plasmación y verificación matemática, con lo que devienen plenamente útiles a los objetivos que nuestra verificación pretende»* (FJ 7^o). Afirmación que resulta incierta a la vista de ciertos elementos del método de cálculo que se encuentran insuficientemente perfilados o ambiguamente definidos por el Concerto, de modo que hacen posible justificar cualquier resultado en las negociaciones que determinan la modificación quinquenal del cupo a pagar al Estado.⁵² Se trata, en concreto, del cómputo de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, de las compensaciones –en especial la del déficit presupuestario– respecto del cupo base y, por fin, del ajuste por IVA en las actualizaciones posteriores; tres conceptos cuyo juego de conjunto conduce a que la contribución de la Comunidad Autónoma y por ende de las provincias forales al sostenimiento de las cargas generales del Estado se encuentre infravalorada y, por consiguiente, reciban transferencias o compensaciones ocultas que permiten negar la existencia de autonomía económica a los efectos del régimen comunitario de las ayudas de Estado.

En lo que se refiere a la valoración de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma,⁵³ la metodología para el cálculo del cupo atiende sólo a la provisión por el Estado de bienes y servicios, prescindiendo de la función estatal de redistribución de la riqueza en ejercicio de la solidaridad reconocida en los artículos 156 y 158 de la Constitución, con lo que aquéllas resultan así infravaloradas sin que se haya identificado previsión constitucional o estatutaria que justifique esta incorrección. Es cierto que sí se considera la contribución autonómica al Fondo de Compensación Interterritorial, pero no lo es menos, que también la participación en ingresos del Estado, canalizada

⁵² A tal efecto, carecería de sentido entrar en una guerra de números, dado que la opacidad del procedimiento y la correlativa inexistencia de datos fiables la privaría de cualquier sentido. Por ello, nos limitamos a poner de manifiesto los elementos de los cálculos más controvertidos, respecto de los que no existe la pretendida claridad, transparencia y objetividad señalada por el TSJPV.

⁵³ Artículo 4 de la Ley del Cupo.

hoy a través del denominado Fondo de suficiencia, realiza esa función redistributiva a la que, sin embargo, no contribuye la Comunidad Autónoma, al no tenerse presente ese concepto en el cálculo de las cargas. Y de ello resultaría la inexistencia de autonomía económica si atendemos a la invitación que formulaba el TJCE en la Sentencia *País Vasco* referente a «*examinar si determinadas Normas Forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas (...) [por] la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial*» (párrafo 137).

También las reglas relativas a la compensación por déficit presupuestario permiten afirmar que el cupo se encuentra infravalorado pues, como botón de muestra, para el cálculo correspondiente a 2007 se tuvo en cuenta un déficit superior a 40.000 millones €, que dio lugar a una compensación de 2.550 millones favorable a la Comunidad Autónoma,⁵⁴ que reduce por este único concepto cerca del 48 por 100 del cupo íntegro de ese ejercicio. Ello resulta difícilmente explicable si se considera que las cuentas públicas del Estado para ese ejercicio económico arrojaban superávit presupuestario, por lo que no cabe sino concluir que la compensación por déficit que se aplica en el cálculo del cupo resulta excesiva y proviene de un análisis inconsistente.

Existe todavía un tercer concepto que podría infravalorar la aportación al Estado, a saber: el ajuste por el IVA que opera en las actualizaciones anuales del cupo líquido base, y que tradicionalmente viene siendo favorable al País Vasco, de acuerdo con unos cálculos de exactitud discutible. Frente a la pretendida objetividad de los mismos, que de forma inexplicable afirma el TSJPV en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008, lo cierto es que este ajuste se practica aplicando coeficientes que no se desprenden de las cifras de recaudación y consumo publicadas por el Instituto Nacional de Estadística, el Ministerio de Industria con datos de los Informes Anuales de Recaudación de la Agencia Tributaria y el Órgano de Coordinación Tributaria de la propia Hacienda Vasca. En efecto, la Ley del Cupo se limita a especificar que los coeficientes aplicables a la partida de ajuste por consumo de IVA son 6,875 y 5,765 pero no aporta motivación sobre la metodología seguida en la fijación de los mismos, ni tampoco sobre cuáles son las variables macroeconómicas que se han tomado en consideración para fijar unos porcentajes que, de manera sistemática, estiman un consumo relativo de los residentes vascos que es siempre mayor al promedio del Estado.

En conclusión, el análisis de algunos de los elementos que intervienen en el cálculo del cupo permite, por sí mismo, afirmar que se encuentra segura-

⁵⁴ Resultante de aplicar al déficit estatal estimado el porcentaje de imputación del 6,24 por 100.

mente infravalorado, por lo que la Comunidad Autónoma contribuye en menor medida de lo debido al sostenimiento de las cargas generales del estado, de modo que éste tolera transferencias o compensaciones financieras ocultas a favor de dicha Comunidad y, por consecuencia, de sus provincias forales, que obligan a poner en tela de juicio negar la existencia, o al menos la contundencia de la pretendida autonomía económica reconocida por el fallo del TSJPV, a los efectos del régimen comunitario de ayudas de estado.

Dicha conclusión no se ve modificada si analizamos el índice de imputación aplicable para la determinación del importe del cupo, circunstancia de la que se ocupa el FJ7º *in fine* de la Sentencia comentada. En consonancia con las apreciaciones del Tribunal, dicho índice, que ha permanecido invariable en 6,24 por 100 desde el año 1981 cuando se concibió, empero, como una cantidad variable determinada «*básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos*», se encuentra seguramente sobrevalorado, como consecuencia de una valoración excesiva de la importancia relativa de la economía vasca respecto al conjunto de la española. Pero esa sobrevaloración, que juega tanto a favor como en contra de la Comunidad Autónoma en las actualizaciones posteriores del quinquenio, no modifica las consideraciones vertidas más arriba. En efecto, de utilizarse un índice de imputación más próximo a la realidad –que podríamos estimar en el 5,43 por 100–, nada variaría en cuanto a la determinación de las cargas ni en lo relativo al ajuste por imposición indirecta, mientras que se corregirían los cálculos de la compensación por déficit, en términos que no eliminarían la deducción improcedente que ahora se practica, que se reduciría sólo en parte, de modo que el cupo en cuanto tal continuaría estando infravalorado.

IV. Comentario final

La cuestión de la posible incompatibilidad de la existencia de diversos regímenes tributarios en España con los principios constitucionales se ha planteado en diversas ocasiones (por ejemplo, STC 96/2002, de 25 de abril), sin que hasta el momento parezca haberse alcanzado una respuesta satisfactoria. Pero seguramente hasta ahora no se había puesto en duda de manera tan evidente esta compatibilidad conectándola con los límites derivados del Ordenamiento jurídico-comunitario. Tras la lectura de la Sentencia del TJCE, no quedaba claro cuál había de ser exactamente la misión del TSJPV, encargado de aplicar la jurisprudencia del TJCE al caso concreto. Todos los elementos del *test* tripartito de autonomía son suficientemente confusos para poder negar la selectividad de la medida si se llevan a su último extremo. El margen de actuación del intérprete es así considerablemente amplio.

La respuesta del TSJPV decepciona, por los motivos que se han expuesto. Pero el problema de fondo trasciende esta particular resolución, y es que es cada vez más evidente que los problemas que plantea la compatibilidad del sistema de cupo con el ordenamiento jurídico-comunitario por un lado, y con la Constitución española, por otro, no deberían ser solucionados en vía judicial.

La única manera de solucionar los problemas de compatibilidad es plantear los problemas de financiación de los entes subcentrales, de régimen foral y sistema común de forma conjunta. Esto encontraría fácil apoyo en el artículo 149.1.14^a de la Constitución, que como ha reiterado el Tribunal Constitucional contiene una competencia de coordinación de las distintas Haciendas. En efecto, es jurisprudencia constitucional constante que la definición de las relaciones existentes entre las distintas Haciendas integradas en ese sistema es uno de los contenidos propios de la noción de *Hacienda general*, para cuya regulación se atribuye competencia exclusiva al Estado (*inter alia*, SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ. 1 y 3 y 233/1999, FJ. 4.b).⁵⁵

Pero sobre todo, desde una perspectiva económica, teniendo en cuenta que el total de los recursos disponibles para todas las Haciendas es por naturaleza limitado, parece inevitable que deba establecerse algún sistema de coordinación, pues no cabe racionalmente plantear los problemas de la financiación de los entes subcentrales de forma aislada, sino que éstos deben ser abordados desde una perspectiva más conjunta e integrada. Al problema de la escasez en relación con la financiación territorial ha hecho referencia el Tribunal constitucional en numerosas ocasiones, al señalar que el soporte material de la suficiencia son los ingresos, pero ello tiene un primer límite «*en el marco de las disponibilidades presupuestarias*» (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7, STC 104/2000, de 13 de abril, FJ. 4), de manera que el principio y la garantía de la suficiencia financiera «*...tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas, por lo que dicha suficiencia debe quedar enmarcada, como concepto relativo que es, en el marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto*» (STC 87/1993, de 11 de marzo, FJ 3.b); en el mismo sentido STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8; STC 13/2007, de 18 de enero, FJ. 5). Así las cosas, no hay razón para excluir aquí a las Haciendas forales, habida cuenta de que la riqueza es única, por lo que su distribución entre distintos entes subcentrales inevitablemente opera en una suerte de «juego de suma cero», donde lo que unos ganan, otros lo pierden.

⁵⁵ Me permito remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. La Ley-Wolters Kluwer, 2008.

BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)». AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònòmics, 1999
- ALDESTAM, M.: *EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005; WISHLADE, F. *Regional State Aid and competition policy in the European Union*: The Hague: Kluwer Law International, 2003
- BUESA, M. El pufo vasco. En *Documentos de Trabajo del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 58/2007
- Comisión Europea: *Competition Law in the European Communities, Volumen II-A, Rules applicable to State Aids*. Bruselas, Luxemburgo, 1999.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concerto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006
- FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 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*, n. 2/2005.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9 diciembre 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.
- GARCÍA NOVOA, C. Financiación autonómica y Derecho Comunitario. En *Crónica Tributaria*, núm. 85/1998
- GIMÉNEZ MONTERO, A.: *Federalismo Fiscal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2002
- MANZANO SILVA, M^a E.: Ayudas de Estado y autonomía económico-financiera de los Territorios Históricos del País Vasco (comentario de la STCJE de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja). En *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, núm. 12/2008
- MERINO JARA, I.: A vueltas con las ayudas de Estado de carácter fiscal. En *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, núm. 10-11/2007
- ORTIZ CALLE, E. Fiscalidad ambiental y límites al Poder tributario autonómico (a propósito de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente). En *Gestión Ambiental*, núm. 27/3, 2001

- PINTO, C. *Tax competition and EU Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7),
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario». *Revista Española de Derecho Europeo*, n. 28/2008
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. La Ley-Wolters Kluwer, 2008
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004
- RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *REDE*, n. 20/2006
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004
- SEVILLA SEGURA, J.V.: *Las claves de la financiación autonómica*. Barcelona: Crítica, 2001
- URIEL JIMÉNEZ, E.: *Una aproximación a las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*. En Bilbao: Fundación BBVA, 2003
- VAQUER CABALLERÍA, M.: *Estado y cultura, la función cultural de los poderes públicos en la Constitución Española*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1998
- WINTER, J. A.: Re(de)fining the notion of State Aid in article 87.1 of the EC Treaty. *Common Market Law Review*, núm. 41, 2004
- ZUBIRI, I.: *Los sistemas forales: características, resultados y su posible generalización*. En LAGO PEÑAS, S.: *La financiación del Estado de las autonomías: perspectivas de futuro*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007
- ZUBIRI, I.: «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al esto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, no. 83/2000
- ZUBIRI, I.: *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao: Círculo de Empresarios Vascos, 2000