

# Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas\*

*Ramón Martínez Caballero*

Becario de Investigación MEC  
Universidad Carlos III de Madrid

*Violeta Ruiz-Almendral*

Profesora Titular interina de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
  - II. EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO Y EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES SUBCENTRALES: LAS CLASES DE SELECTIVIDAD—1. *El régimen jurídico de las Ayudas de Estado otorgadas a través del sistema tributario*—2. *La postura de la Comisión sobre la selectividad de las Ayudas de Estado y el significado de «sistema normal de tributación»*—3. *El «caso Azores»: el tipo de autonomía como elemento adicional para enjuiciar la selectividad regional.*—3.1. El (inexistente) papel de la autonomía tributaria de la región de Azores en la decisión de la comisión—3.2. La interpretación del Abogado General (Sr. Geelhoed) y la Sentencia del TJCE
  - III. LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AYUDAS DE ESTADO SELECTIVAS—1. *Consecuencias de la nueva jurisprudencia del TJCE para el poder tributario de las Comunidades Autónomas*—1.1. La cuestión del «grado de autonomía»—1.2. Ausencia de compensación financiera—2. *Los regímenes forales y las Ayudas de Estado en la jurisprudencia española*
  - IV. COMENTARIO FINAL
- BIBLIOGRAFÍA

---

\* 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). Investigador principal: Prof. Dr. D. Juan J. Zornoza Pérez

## I. INTRODUCCIÓN

No puede decirse que el reparto del poder financiero entre los distintos órdenes de gobierno haya adolecido de atención doctrinal en nuestro país<sup>1</sup>. Sin embargo, las relaciones entre dicho *poder financiero*, o conjunto de competencias financieras y tributarias de las Comunidades Autónomas (CCAA, en adelante) y el marco jurídico-comunitario, no han sido objeto de tan minucioso escrutinio<sup>2</sup>. El propio carácter *in fieri* del Derecho Comunitario, unido a las próximas modificaciones del régimen de las Haciendas autonómicas, tras la reforma de la LOFCA que necesariamente ha de seguir a la de los Estatutos de Autonomía, no facilitan la tarea. Por otro lado, el régimen comunitario de Ayudas de Estado adolece de cierta indefinición en su aplicación a las *ayudas regionales*, habiéndose planteado en diversas ocasiones la pregunta de cómo deben aplicarse sus disposiciones en un Estado con poder tributario descentralizado (como Alemania, Reino Unido, Portugal o España). En este contexto, la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante) de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas*, C-88/03 (en adelante, «caso Azores») que resuelve el recurso de anulación presentado por la República portuguesa contra la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002<sup>3</sup>, se pronuncia sobre dicho problema y plantea a su vez cuestiones nuevas. A partir del análisis de la compatibilidad entre la diversidad en el ejercicio del poder tributario de la región de Azores y el régimen jurídico de las Ayudas de Estado, se plantea la pregunta de si la existencia de diversos niveles de presión fiscal en un Estado miembro permite alcanzar la conclusión de que aquellos entes con menor presión

<sup>1</sup> *Inter alia*, véase: CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, pgs. 22 y siguientes; MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: CEC, 1992, pgs. 337 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos de financiación autonómica». PEE, núm. 51/1995, pgs. 30 y siguientes; ORTIZ CALLE, E.: «Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado». *Impuestos*, núm. 24/2000, pgs. 16 y siguientes. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, pgs. 46 y ss., y RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas», en: MORERA MAUÉS, A. G.; GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (Coords.): *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Valencia: Tirant lo Blanch-Derecho comparado, 2005, pgs. 238 y ss., con mayores referencias.

<sup>2</sup> Con algunas excepciones. Véase al respecto, *inter alia*: GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación Autónoma y Derecho Comunitario». CT, núm. 85/1998, pgs. 120 y ss.

<sup>3</sup> Véanse asimismo las Directrices de la Comisión sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, pg. 9), modificadas el 9 de septiembre de 2000 (DO C258, pg. 5).

fiscal están estableciendo en realidad *medidas fiscales selectivas*. Y, en su caso, concediendo una ventaja ilegítima a las empresas y demás operadores económicos que desarrollen su actividad en el territorio o estén domiciliados en él (dependiendo del punto de conexión empleado). El caso es relevante, con carácter general, porque se trata del primer pronunciamiento expreso del TJCE sobre si las disparidades tributarias entre regiones o entes subcentrales constituyen o pueden constituir una Ayuda de Estado prohibida. En particular, la relevancia para España es evidente, toda vez que nuestro modelo de Estado permite la coexistencia de diversos regímenes tributarios en los diferentes entes subcentrales, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, al mismo tiempo que permite el desarrollo de una suerte de *federalismo fiscal asimétrico* o diferentes modelos de financiación autonómica dentro del mismo sistema estatal. En efecto, la existencia por un lado, de dos Comunidades Autónomas con sistemas tributarios propios, las Comunidades *forales* (País Vasco y Navarra), y por otro, de determinadas particularidades tributarias en la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias, todo ello con amparo directo en la Constitución, ha suscitado en el pasado no pocas dudas de compatibilidad con el régimen jurídico-comunitario que se ven renovadas en parte con este nuevo pronunciamiento.

No resulta sencillo determinar *a priori* si el hecho de que un determinado régimen fiscal, *beneficioso* o que supone una menor tributación efectiva para un conjunto de contribuyentes, sea aplicable sólo a una parte del territorio, puede implicar la existencia de una «selección» o discriminación con respecto del resto de territorios y por ello mismo, el resto de Estados miembros. En todo caso, la pregunta no es nueva en nuestro ámbito jurídico interno, pues la cuestión de la posible incompatibilidad de la existencia de diversos regímenes tributarios con, por un lado, los principios constitucionales, y por otro, el marco jurídico-comunitario, se ha planteado en diversas ocasiones, sin que hasta el momento parezca haberse alcanzado una respuesta satisfactoria, al menos si se tienen en cuenta las críticas vertidas sobre la jurisprudencia (española) existente, y las dudas que ésta sigue suscitando en nuestro ámbito interno<sup>4</sup>.

En todo caso, el modesto objetivo de este artículo es realizar un examen crítico de las implicaciones que la citada Sentencia del TJCE puede tener para el reparto de competencias financieras entre las Comunidades Autónomas y el Estado, dejando de lado el caso de las Haciendas locales, cuyo análisis precisaría de un trabajo diferenciado. Este estudio se llevará a cabo en dos partes: en primer lugar, se analizará el concepto de *medida selectiva* en el régimen de las Ayudas de Estado, y su diversa interpretación por la

<sup>4</sup> Así, como se examinará *infra*, las relativamente recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004, duramente criticadas en: ALONSO ARCE, I.: «El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 20-10-2005», JT, núm. 13/2005. 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». QF, núm. 2/2005.

Comisión europea, el TJCE y la jurisprudencia española. En segundo lugar, se extraerán las consecuencias de la Sentencia para el modelo (o quizá modelos) español. La conclusión principal es relativamente simple: la incidencia del Derecho comunitario sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros se proyecta en diversos frentes, no siempre fácilmente identificables, que hacen de este proceso una auténtica revolución (aunque silenciosa) de dichos sistemas<sup>5</sup>. El régimen jurídico de las Ayudas de Estado, y su posible incidencia en los modelos internos de distribución del poder financiero es sólo un ejemplo más.

## **II. EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO Y EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES SUBCENTRALES: LAS CLASES DE SELECTIVIDAD**

### **1. El régimen jurídico de las Ayudas de Estado 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». Esta norma limitativa tiene una relevancia máxima para la consecución del mercado interior, lo que explica que haya sido interpretada de forma estricta por el TJCE y por la Comisión europea, supliendo así al menos en parte la indefinición del precepto acerca de qué deba entenderse por Ayuda de Estado. De acuerdo con la práctica seguida hasta ahora, el concepto de Ayuda pivota sobre cuatro elementos: (1) que la norma cuestionada confiera una ventaja a sus destinatarios (2) que sea atribuible al Estado Miembro (3) que falsee o amenace falsear la competencia, y (4) que sea selectiva o específica por el hecho de favorecer a determinadas empresas o producciones. El efecto restrictivo del régimen de Ayudas para los Estados miembros se consigue con una definición a menudo vaga e imprecisa del tipo de medidas que deben entenderse incluidas en él<sup>6</sup>, lo que se reflejaba ya en la Sentencia del TJCE de 23

<sup>5</sup> Al respecto *vid.* el reciente trabajo de: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una aproximación al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?». Comunicación presentada al Foro SÁINZ DE BUJANDA, «Ley General Tributaria y Derecho Comunitario», Seminario celebrado el 13 septiembre de 2006 en el IEF, *mimeo*, pgs. 6 y ss. (Trabajo en prensa, citado con permiso de su autor).

<sup>6</sup> La indefinición habría sido buscada a propósito, no sólo por la dificultad de ponerse de acuerdo en una definición común, sino también porque la vaguedad del término amplía su aplicación a diversos supuestos, al respecto *vid.*: SCHINA, D. *State Aids Under Article 92 to 93*. Oxford: USC, 1987, pgs. 13. En sentido análogo, *vid.*: PANAYI, C. H.: «State Aid and Tax: the third way?». *International Tax Review*, Volumen 32, número 6/7, 2004, pgs. 285-286.; TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law*. The Hague: Kluwer International, 2005, pgs. 288 y ss. Entre nosotros véase el trabajo de BERGOVITZ y MATTERA, en

de febrero de 1961 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg – Alta Autoridad* (asunto C-30/59, Rec. 1961, pgs. 19 y siguientes): «(...) el concepto de ayuda es, sin embargo, más general que la noción de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos»<sup>7</sup>. Dicha vaguedad, buscada de propósito, se reflejaba también en la STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, donde se señalaba que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]»<sup>8</sup>. En la misma línea la STJCE de 19 de mayo de 1999, *Italia/Comisión*, según la cual cualquier ventaja económico-financiera, es susceptible, en principio, de subsumirse bajo el régimen de dicho artículo del Tratado. En fin, es así claro que toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición concurrencial más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutaran 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<sup>9</sup>. Estos criterios han sido 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)<sup>10</sup>.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas de estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas (colección Cuadernos de Estudios Europeos), 1993, pgs. 25-26, así como el reciente trabajo de MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, pgs. 270 y ss.

<sup>7</sup> También desde un primer momento la Comisión adoptó un concepto amplio de Ayuda. Así, en la respuesta de la Comisión de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita núm. 48/63 del Sr. BURGBACHER (DO 125, de 17 de agosto de 1963, pgs. 2235 y siguientes), precisó, de manera ejemplificativa, que en el artículo 92 del TCE (hoy 87) quedan incluidas tanto las subvenciones como las exenciones de impuestos y tasas, las exenciones de tasas parafiscales, las bonificaciones de intereses, los préstamos en condiciones muy favorables, los suministros preferentes de bienes o, en general, cualquier otra medida de efectos equivalentes.

<sup>8</sup> Véase jurisprudencia adicional, con comentarios, en: CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)*. Madrid: La Ley, 2000, pgs. 1429 y ss.

<sup>9</sup> *In extenso*, con mayores referencias, *vid.*: CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE». *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada: TAT, 1987, pgs. 166 y ss.; ORÓN MORATAL, G.: «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». REDF, núm. 97/1998, pgs. 94 y 95.

<sup>10</sup> Diario Oficial núm. C 384 de 10/12/1998, pgs. 0003 a 0009, apartados 9 a 12.

Uno de los aspectos menos claros del régimen de Ayudas de Estado –y más relevantes para nuestro estudio– es el significado del criterio de selectividad de las medidas tributarias, que por otro lado también ha recibido escasa atención en la doctrina de manera monográfica<sup>11</sup>. La principal pregunta que se plantea es si una medida que potencialmente recae dentro del concepto de Ayuda ha de ser así calificada precisamente por haber sido establecida por una región, y por lo tanto aplicable sólo en ésta. Es decir, por entenderse que *selecciona* con respecto del resto del territorio del Estado. Es claro que el hecho de haber sido establecida por una región no puede excluir que se vea afectada por los límites del régimen jurídico de las Ayudas de Estado (i.e. por entenderse que no es una ayuda *estatal*). Por eso, la consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el establecimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronunciaba la STJCE de 14 de octubre de 1987, *República Federal de Alemania/Comisión*. En liza estaba un sistema de ayudas establecido por el *Land* de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalándose en la Sentencia que «el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]». En idéntico sentido, la STJCE de 8 de marzo de 1988, *Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión*. En fin, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye *per se* la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre «ayudas de Estado». La pregunta es si la limitación de los efectos de una medida al ámbito regional, como sucederá siempre que ésta haya sido establecida por una región, es por sí mismo indicativo de dicha selectividad. Como veremos, la respuesta no resulta sencilla, entre otras razones porque hay una notable divergencia

<sup>11</sup> Una excepción lo constituye el trabajo de ALDESTAM, M.: *EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005. Sobre los tres requisitos restantes en las ayudas, *vid.* URIOL EGIDO, C. Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco. En *Impuestos*, núm. 15/16, 2003, pgs. 82 a 96; WISHLADE, F. *Regional State Aid and competition policy in the European Union*: The Hague: Kluwer Law International, 2003, pgs. 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, pgs. 475 a 504. Asimismo, véanse las pgs. 46 a 83 del trabajo de ALDESTAM citado al principio de esta nota; y TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law...* cit. pgs. 289 y 290.

entre la postura de la Comisión y la del Tribunal de Justicia, a la que en el caso español se podría añadir una *tercera* postura: la de nuestro Tribunal Supremo.

## 2. La postura de la Comisión sobre la selectividad de las Ayudas de Estado y el significado de «sistema normal de tributación»

<sup>1</sup> La Comisión Europea califica como medidas en principio selectivas de acuerdo con el artículo 87.1 del TCE aquellas 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 (...)*». Las bases de esta posición habían sido ya sentadas en 1991 por el Abogado General Sr. Darmon (asuntos C-72 y 73/91 *Slovan 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<sup>12</sup>. Esta postura de la Comisión se ha mantenido todos estos años tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>13</sup>, y ha sido además refrendada por el TJCE<sup>14</sup>.

Esta forma de calificar las Ayudas se denomina *método de la derogación*, que pretende distinguir de la estructura tributaria general lo que se denominan «desviaciones» o «tratamientos sustancialmente preferentes» en comparación con aquélla. Se pretende así realizar un juicio objetivo centrado en los efectos de las medidas controvertidas, prescindiendo del ente (Estado u otros) que las estableció<sup>15</sup>. Aquellas normas que sean identificadas como *desviaciones* respecto del sistema tributario general, podrán ser por ello calificadas de selectivas y, cumpliéndose el resto de requisitos, de Ayudas de Estado<sup>16</sup>. Esta comparación permite a la Comisión realizar una calificación preliminar de las normas que, al menos en apariencia, son selectivas con

<sup>12</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon presentadas el 17 de marzo de 1992 (Rec. P. I-915, apartados 50 a 53 principalmente).

<sup>13</sup> ALDESTAM, M. E. C. *State Aid rules...*, pgs. 151 y siguientes; BACON, K. *State Aids...*, pgs. 297 y siguientes; SCHÖN, W.: «Taxation and State Aid Law in the European Union». *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999, pgs. 922 y siguientes; PINTO, C. *Tax competition...*, pgs. 120 y siguientes; URIOL EGIDO, C. Una aproximación al concepto de ayuda de Estado..., pg. 98. TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law...* cit. pgs. 290 y ss.

<sup>14</sup> 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).

<sup>15</sup> BACON, K. *State Aids...*, pgs. 274; ROSS, M. *State Aids and National Courts...* pp. 403. Una crítica a este método basado en los efectos de las medidas se encuentra en WINTER, J. A. *Re(de)fining the notion of State Aid...*, pg. 488.

<sup>16</sup> PINTO, C. *Tax competition...*, pg. 143.

base en criterios de sectorialidad<sup>17</sup> y de horizontalidad<sup>18</sup>, a lo que se ha añadido un tercer criterio: la «regionalidad».

La Comisión ha identificado así tres modalidades de selectividad<sup>19</sup>: *selectividad sectorial*, referida a las medidas que pretendan estimular las actividades de las empresas localizadas en un sector de la economía; *selectividad horizontal* de las que pretendan la potenciación de determinados objetivos económicos que impregnen a ciertas empresas con independencia del sector en que operen, y *selectividad regional*, para aquellas medidas que participen de un alcance geográfico de aplicación limitado. Siempre que, en cualquiera de las situaciones, las medidas distorsionen la competencia y no se autoricen por la Comisión en atención al cumplimiento de algún principio rector del ordenamiento interno del Estado miembro en cuestión, que justifique la inaplicación puntual de las normas comunitarias sobre Ayudas de Estado. No se trata de compartimentos estancos, toda vez que nada impide que una norma sea específica en función de uno o varios de los criterios descritos, lo que en la práctica será lo más frecuente<sup>20</sup>.

Es más, el criterio de la «regionalidad» de la medida ha sido hasta fechas recientes adoptado veladamente, 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. No obstante, 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<sup>21</sup>. Sobre esta base, la doctrina ha afirmado que la posición comunitaria sobre la selectividad regional está consolidada, señalándose que «resulta claro que las ayudas concedidas a las empresas sobre la base de un criterio

<sup>17</sup> Por ejemplo, los regímenes especiales de ciertos sectores de la economía (minería, hidrocarburos...) del Impuesto sobre Sociedades podrían identificarse en esta primera etapa, a nuestro juicio, como medidas sectorialmente selectivas.

<sup>18</sup> Por ejemplo, el régimen especial de PYMES del Impuesto sobre Sociedades podría identificarse en esta primera etapa, a nuestro juicio, como medidas horizontalmente selectivas.

<sup>19</sup> Nos hemos basado en el documento de la Comisión Europea denominado *Competition Law in the European Communities, Volumen II-A, Rules applicable to State Aids*. Bruselas, Luxemburgo, 1999. Para encontrar ejemplos y comentarios de las tres vertientes de selectividad, consultar PINTO, C. *Tax competition and EU Law*. Netherlands: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7), pgs. 102-103.

<sup>20</sup> WISHLADE, F. *Regional State...*, pg. 21.

<sup>21</sup> Frente a la afirmación de FALCÓN de que toda comparación entre las normas estatales con las autonómicas o forales en un Estado descentralizado concluye *automáticamente* con la calificación de las últimas como ayudas incompatibles con el ordenamiento comunitario (*vid.* FALCÓN Y TELLÁ, R. En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (II) ..., pgs. 5-6).



de territorialidad son contrarias al artículo 92.1 (87.1) (BACON)<sup>22</sup>», o que «está bien establecido que aquellas medidas destinadas a concretas áreas geográficas satisfacen el criterio de selectividad (...) caen en el ámbito del artículo 87; el punto central será entonces determinar si pueden beneficiarse de alguna de las excepciones de compatibilidad previstas en el Tratado [se refiere a las previsiones del artículo 87.2 y 3 del TCE]» (WISHLADE)<sup>23</sup>.

Un análisis de la postura de la Comisión Europea en conjunción con los fundamentos del método de la desviación generalmente apoyan estas opiniones. Así por ejemplo, en la Decisión 88/318/CEE de 2 de marzo de 1988 *Mezzogiorno*<sup>24</sup>, adoptada porque el gobierno italiano pretendió en 1985 incrementar para la región del Mezzogiorno una serie de beneficios fiscales previstos en la legislación italiana (*Ley 64 de 1 de marzo de 1986*) en función de la situación socioeconómica de cada provincia. La Comisión constató que las ayudas se aplicaban a todas las empresas del Mezzogiorno industriales, artesanales, agrícolas, etc. (apartado 10), verificó que les permitiría mejorar su posición en el mercado y alcanzar precios sensiblemente inferiores a los de sus competidores, lo que reputó como una violación injustificada del principio de libre competencia, y finalmente concluyó que las medidas regionalmente selectivas debían ser consideradas Ayudas en los términos del apartado 1 del artículo 87. Asimismo, y especialmente controvertida, la Decisión 97/551/CE de 12 de febrero de 1997 *Neue Länder I*<sup>25</sup>, cuyo origen trae causa de la autorización alemana de extender a la zona de Berlín Occidental un régimen fiscal de primas a la inversión, que ascendían al 10 por 100 sobre determinados gastos, prevista inicialmente para las empresas jurídicamente independientes (*rechtlich selbständige Unternehmen*) de los sectores manufacturero o artesanal de la antigua República Democrática Alemana (RDA). La Comisión calificó estas medidas como ayudas selectivas por entender que favorecían exclusivamente a las empresas que realizaban inversiones en Berlín Occidental (apartado 12). Posteriormente, la Decisión 98/476/CE de 21 de enero de 1998 *Neue Länder II*<sup>26</sup>, la Comisión se pronunció sobre una medida adoptada en el mismo año por el gobierno alemán, consistente en incrementar una desgravación fiscal prevista en la legislación alemana (artículo 52.8 en relación con el 6.b) de la *Einkommensteuergesetz*) para las empresas que tuvieran su domicilio social y centro de dirección en los nuevos Estados federados o en Berlín. El objetivo de la medida era potenciar el desarrollo económico de estas regiones. La Comisión estimó que las medidas favorecían indirectamente a las empresas situadas en los territorios citados pues el incremento de la desgravación en estos territorios sería un reclamo fiscal relevante para los inversores en relación con otras empresas no domiciliadas en estos lugares (punto IV de la exposición de motivos).

<sup>22</sup> BACON, K. *State Aids...*, pg. 300 (la traducción es nuestra). En el mismo sentido, pg. 293.

<sup>23</sup> WISHLADE, F. *Regional State...*, pg. 18 (la traducción es nuestra).

<sup>24</sup> DO L 143 de 10/06/1988, pgs. 37 a 44.

<sup>25</sup> DO L 228 de 19/08/1997, pgs. 9 a 25.

<sup>26</sup> DO L 212, 1998, pg. 50.

Las autoridades alemanas impugnaron la Decisión, y el Tribunal de Luxemburgo tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto en la Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-156/98), para concluir que los incentivos fiscales alemanes violaban las normas de igualdad de trato porque discriminaban a favor de las empresas localizadas en los nuevos Estados federados y en Berlín (apartados 78 a 83)<sup>27</sup>.

Con todo, en principio el análisis que llevan a cabo la Comisión y el Tribunal parte de los mismos postulados que el aplicable a las Ayudas generales: no hay un criterio especial de regionalidad, si bien la propia interpretación del resto de elementos permite extraer una conclusión diferente. Así, son dos los razonamientos en torno a los que se construye la calificación como Ayuda; (i) por un lado, la medida regional podrá ser tachada de selectiva si busca satisfacer unos objetivos distintos a los puramente fiscales creando una excepción o una desviación respecto de los rasgos normales del tributo, entendiéndose por tales los que conforman la estructura básica del tributo en cuestión. Esto a su vez plantea problemas no menores, pues requiere un análisis previo de la estructura del tributo en orden a dilucidar dónde radica esa estructura básica<sup>28</sup>. (ii) Por otro lado, tales desviaciones con respecto del sistema *normal* deberán en todo caso ser compatibles con el Derecho Comunitario, de tal forma que la libre competencia y la libertad de establecimiento se erigen en parámetros especialmente cualificados para identificar aquellas desviaciones, que no pueden justificarse, al menos en principio, por razones de distribución interna del poder dentro de los Estados miembros. Formulando de forma alternativa: el ejercicio de la propia potestad tributaria resulta limitado únicamente cuando entra en colisión con los objetivos de la Unión Europea anteriormente mencionados<sup>29</sup>.

En consecuencia, al menos en un primer momento, el método de la desviación se centra únicamente en los efectos de las disposiciones, sin entrar a valorar cuáles han sido las intenciones, objetivos o finalidades perseguidas inicialmente por la autoridad que las promulga (i.e. crecimiento económico, lucha contra el paro, etc.)<sup>30</sup>. Lo prioritario inicialmente es identificar aquellas desviaciones respecto del régimen general pues, en un momento

<sup>27</sup> Esta Sentencia es un buen ejemplo del alcance armonizador indirecto que está teniendo la jurisprudencia del Tribunal en esta materia. En ese sentido, en relación con esta misma sentencia, *vid.*: PANAYI, C. H.: «State Aid and Tax...», pgs. 292-293 y 304. Sobre una reflexión de la finalidad última de las normas sobre Ayudas de Estado, en el sentido de limitar y condicionar la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros para alcanzar una integración comunitaria asentada en los principios básicos de libre circulación de mercancías, libre circulación de personas, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales, *vid.*: FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas de estatales...* pgs. 13 a 21.

<sup>28</sup> Como se señala en PANAYI, C. H. *State Aid and Tax...* pg. 294; SCHÖN, W. *Taxation and State Aid...*, pgs. 927-928.

<sup>29</sup> CASADO OLLERO, G. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE. Hacienda Pública Española*, núm. 96/1986, pg. 341.

<sup>30</sup> WISHLADE, F. *Regional State Aid...*, pgs. 5-6.

posterior en su razonamiento, la Comisión entra a valorar si estas medidas, aunque *a priori* impliquen selectividad regional, se justifican por algún fin inherente al sistema tributario que impida *ad hoc* su calificación como Ayudas de Estado.

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 ya enunciados<sup>31</sup>, problema sobre el que se volverá *infra*.

No menos problemático es identificar cuáles son los *finés inherentes al sistema tributario*<sup>32</sup>, como elemento que eventualmente puede justificar una medida en principio selectiva. El concepto trata de aclararse en la Comunicación de 1998, donde se especifica que deben 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. La doctrina discrepa en torno a la definición de tales objetivos generales perseguidos por el sistema tributario suficientemente cualificados como para abrir esta vía de escape a la prohibición comunitaria de ayudas de Estado. Para algunos (PINTO), serían justificación suficiente las medidas destinadas a satisfacer no sólo los objetivos propiamente fiscales (internos) sino también los económicos o sociales distintos de los fiscales (externos) siempre, eso sí, que tuvieran suficiente entidad para escapar a la calificación de ayuda incompatible. Ejemplos de uno y otro son la redistribución de la riqueza en relación con la capacidad económica o los mecanismos para evitar la doble imposición internacional, y las medidas dirigidas al crecimiento económico o social de regiones deprimidas, respectivamente<sup>33</sup>. Otros (SCHÖN) afirman, por el contrario, que esta justificación debe interpretarse de forma más estricta, debiendo ceñirse a las medidas relacionadas con la satisfacción de objetivos netamente internos del sistema fiscal<sup>34</sup>.

El problema es de fondo, y trasciende el mucho más modesto objeto de este artículo, por lo que nos limitaremos a apuntarlo. Los sistemas tributarios no

<sup>31</sup> SCHÖN, W. *Taxation and State Aid...*, pg. 930.

<sup>32</sup> *Vid.* Decisión 96/369/CE de 13 de marzo de 1996 asunto *SARL* (DO L 146 de 20/06/1996, pgs. 42 y siguientes).

<sup>33</sup> PINTO, C. *Tax competition...*, pg. 146.

<sup>34</sup> Según este autor, «uno debería admitir que sólo las normas tributarias que definan los parámetros del tributo de acuerdo con el principio de capacidad económica satisfacen los fines inherentes del sistema fiscal». En SCHÖN, W. *Taxation and State Aid...*, pg. 927 (la traducción es nuestra).

son neutrales<sup>35</sup>, 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. Adicionalmente, las modernas normas tributarias contienen de forma creciente diversas finalidades junto a la tradicional finalidad recaudatoria o *fiscal*. Suele hacerse referencia a aquéllas como finalidades *extrafiscales* o fines de ordenación del tributo<sup>36</sup>, cuya finalidad es incentivar/desincentivar diversas conductas<sup>37</sup>. En la doctrina tributarista se ha dedicado especial atención a las dificultades de compatibilizar tales otros fines con los principios tradicionales del Derecho tributario, como los principios de capacidad económica y de progresividad<sup>38</sup>. A tales dificultades se añaden, con particular intensidad en la última década, las derivadas de la compatibilidad de tales otros fines con los objetivos y finalidades del marco jurídico-comunitario. Aquí radica la especial complejidad de interpretar la doctrina de la Comisión y del Tribunal, cuando distinguen entre medidas «intrínsecas» al Derecho tributario, y el resto. La distinción, desde hace ya años, tiene perfiles ciertamente borrosos.

Por otro lado, la casuística del Tribunal, y de la Comisión, no siempre permite alcanzar conclusiones precisas. 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 podrían así considerarse compatibles con el Ordenamiento Comunitario por entenderse incluidas en la excepción contemplada en el apartado 3.a) o c) del artículo 87 del TCE<sup>39</sup>, como parecía afirmarse en las *Directrices sobre Ayu-*

<sup>35</sup> NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pg. 261. En detalle, y con mayores referencias, véase el reciente trabajo de: WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, pgs. 63 a 68.

<sup>36</sup> Se trata de una distinción ya clásica en el Derecho Tributario, *vid.*: VOGEL, K.: «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2/1977, 97 y 98.

<sup>37</sup> Al respecto véase, en la doctrina alemana: BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft. 6/1986, pgs. 163 y ss. Nos hemos ocupado de esta cuestión en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECS-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (COORDS.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pgs. 655 y ss., con mayores referencias.

<sup>38</sup> Sobre esta cuestión, *vid.* SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas: Madrid, 1983. LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos: Madrid, 1988. HERRERA MOLINA, P. M. *La exención tributaria*. Cóllex: Madrid, 1990. BÁEZ MORENO, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». *Noticias de la Unión Europea*, 2006 (en prensa).

<sup>39</sup> *Vid.* Conclusiones del Abogado General Sr. Darmon publicadas el 16 de diciembre de 1986 (asunto C-248/84 *Alemania – Comisión* (pgs. 4033-4034)).

*das de Estado de finalidad regional* publicadas por la Comisión en 1998<sup>40</sup>. 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 (...) favorecer 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 (como por ejemplo, la protección del medio ambiente)<sup>41</sup>.

Así las cosas, las recientes Conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Geelhoed en el caso objeto de la Sentencia que analizamos, introduce un elemento adicional de confusión, o al menos lo sugiere, pues es objeto de desarrollo en la Sentencia de TJCE: el tipo e intensidad de la autonomía financiera del ente que establece la medida que puede ser calificada de Ayuda.

### **3. El «caso Azores»: el tipo de autonomía como elemento adicional para enjuiciar la selectividad regional.**

La principal relevancia del caso Azores radica en que el TJCE hace suya la postura del Abogado General e introduce un elemento adicional para examinar la selectividad, hasta el momento inédito: el grado y el tipo de autonomía regional, que permiten «suavizar» la hasta entonces constante interpretación de la Comisión, introduciendo sin embargo una confusión nada desdeñable, que dificulta en nuestra opinión el análisis de la Sentencia y especialmente la extracción de consecuencias para el caso español. Prescindiendo por el momento del indudable interés que plantean otros aspectos de este caso, como el alcance y límite de la ultraperifricidad en relación con la autonomía financiera de las regiones, nos centraremos en este análisis en el que nos parece el elemento más conflictivo del caso que nos ocupa, y es la definición del criterio de selectividad, pues de su alcance depende estrechamente el de los efectos que de esta Sentencia, y de la práctica de la Comisión, puedan derivarse en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas en España.

<sup>40</sup> DO C 074 de 10/03/1998, pgs. 9 a 18.

<sup>41</sup> Vid algunos ejemplos en: BÁEZ MORENO, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria... cit. pgs. 15 y ss., y en las referencias allí citadas, entre otros, a los trabajos de E. ORTIZ CALLE.

3.1. *El (inexistente) papel de la autonomía tributaria de la región de azores en la decisión de la Comisión*

La Sentencia que comentamos, de 6 de septiembre de 2006, resuelve el recurso de anulación presentado por la República portuguesa contra la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002. El objeto de esta Decisión era considerar Ayudas de Estado incompatibles con el Derecho Comunitario, la normativa portuguesa que permitía que la región de las Islas Azores estableciera tipos de gravamen más reducidos en el impuesto sobre la renta personal.

Aunque Portugal es un Estado centralizado, las regiones de Azores y Madeira gozan de una limitada autonomía política, reconocida por la Constitución de 2 de abril de 1976. En correspondencia con dicha autonomía, tienen también atribuida una cierta autonomía financiera, que afecta tanto a la vertiente del gasto como del ingreso. Para garantizar la coordinación en la política tributaria, el sistema de financiación regional portugués adopta un sistema con ciertas similitudes al español, de manera que, tal y como se describe en la Sentencia del TJCE, las asambleas legislativas de estas regiones pueden ejercer sus potestades normativas sobre algunos tributos del Estado, así como establecer sus propios tributos, siempre en las condiciones previamente establecidas por una Ley marco estatal<sup>42</sup>. Dicha norma fija también los términos en que se hará efectivo el principio de solidaridad interterritorial, en términos que también guardan cierta similitud con el sistema español<sup>43</sup>. En lo que respecta al poder tributario en particular que es objeto de controversia, la norma portuguesa autoriza a las citadas regiones para reducir el impuesto sobre la renta estableciendo una variación de hasta el 30 por cien de los tipos previstos en la legislación nacional. Azores ejerció estas competencias<sup>44</sup>, modificando el impuesto sobre la renta estatal aplica-

<sup>42</sup> Se trata de la Ley núm.13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República I*, serie A, núm. 46, de 24 de febrero de 1998, pg. 746).

<sup>43</sup> Según se cita en el párr. 11 de la STJCE, el art. 5, apartados 1 a 3, de la Ley núm.13/98 establece que: «1. *En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.*

2. *La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.*

3. *La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley».*

<sup>44</sup> Mediante el Decreto Legislativo Regional núm.2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional núm.33/99/A, de 30 de diciembre de 1999.

ble a las personas físicas y a las personas jurídicas para reducir sus tipos en el ámbito de la región. Los beneficios fiscales oscilan entre una reducción de tipos para las personas físicas de un 15 por cien, hasta reducciones para las personas jurídicas del 30 por cien. Dichas reducciones, aprobadas por las autoridades regionales con la previa autorización del Estado central, han de permitir, según las autoridades portuguesas «a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica». Es decir, las medidas se autorizan, y se establecen, como modalidad de apoyo financiero a esta Comunidad.

La notificación de las medidas a la Comisión tuvo lugar el 5 de enero de 2000, más de un año después de su entrada en vigor (en enero de 1999) y ante el requerimiento previo de la Comisión, por lo que fueron calificadas como «ayudas no notificadas». Recibida la información de las autoridades portuguesas, la Comisión decide incoar el procedimiento del art. 88.2 TCE, adoptando finalmente la Decisión citada, el 11 de diciembre de 2002, cuyo punto 23 recuerda los criterios para definir una Ayuda de Estado; de acuerdo con el art. 87.1 TCE: (i) proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto (ii) que esta ventaja sea concedida por el Estado o a través de recursos públicos (iii) que la medida afecte a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y que (iv) se trate de una medida específica o selectiva, lo que significa que ha de favorecer a determinadas empresas o productores. De acuerdo con el punto siguiente (24), todas estas circunstancias concurrirían en la legislación tributaria adoptada por Azores. En primer lugar, porque las reducciones de los tipos de gravamen afectan a empresas, por lo que suponen «una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto». A su vez, en segundo lugar, estas ventajas proceden de fondos estatales («las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la Región autónoma de las Azores»). En tercer lugar, afirma la Comisión que también se ven afectadas la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros porque los beneficiarios de la medida ejercen actividades económicas. El argumento no se desarrolla mucho más.

Por fin, en cuarto lugar, la Comisión afirma que el criterio de selectividad también se cumple en este caso, toda vez que el mismo «*se basa en una comparación entre el trato ventajoso concedido a ciertas empresas y aquel que se aplica a otras empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia. La determinación de ese marco asume una mayor importancia en el caso de las medidas fiscales, ya que la propia existencia de una ventaja sólo puede ser establecida en relación con una tributación definida como normal (...)* La práctica constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia [y se cita la Sentencia de TJCE de 19 de septiembre de 2000 *Alemania-Comisión* que se acaba de comentar] *consiste, por el contrario, en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro*» (apartado 26, el subrayado es nuestro). La justi-

ficación se cierra con los siguientes argumentos: (i) el punto 17 de la Comunicación de la Comisión relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa<sup>45</sup> afirmaba que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 TCE]»; (ii) Las medidas cuya finalidad sea facilitar el desarrollo económico de una región pueden también ser calificadas de Ayudas de Estado; y (iii) Las empresas que ejerzan su actividad en Azores gozan de una ventaja con respecto de las que ejerzan la misma actividad en otros lugares de Portugal.

Afirma además la Comisión que para delimitar el significado de la selectividad en el concepto de Ayuda (mediante el precitado *método de la derogación*), es preciso comparar dos grupos de empresas que se encuentren en el mismo «marco de referencia» que necesariamente ha de ser conectado con «una tributación que se considere normal», lo que necesariamente debe ponerse en conexión con el «espacio económico del Estado miembro»<sup>46</sup>. La Comisión rechaza expresamente que el marco de referencia pueda ser la región, con el argumento de que ello restaría eficacia al propio régimen de Ayudas de Estado: «Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría cualquier efecto útil del artículo 87[CE], que pretende incluir las medidas en cuestión exclusivamente en función de sus efectos sobre la competencia y sobre los intercambios comunitarios (...)». Es decir, para evitar un posible fraude de ley a las normas de Ayudas de Estado, el marco de referencia ha de ser en todo caso el territorio estatal.

En el caso en liza, son determinantes también, para calificar la medida de selectiva, los tres siguientes motivos: (1) El resto de regiones no tiene el mismo poder tributario. En consecuencia, entiende la Comisión que «las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva»<sup>47</sup>. Teóricamente al me-

<sup>45</sup> 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 (DO C384, pg. 3).

<sup>46</sup> Según se transcribe en el párr. 22 de la Sentencia, en opinión de la Comisión: «resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan, que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. [...] La práctica constante de la Comisión [...] consiste [...] en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro».

<sup>47</sup> Tomamos la referencia del apartado 42 de la Sentencia.



nos, la Decisión de la Comisión no precluye la existencia de subsistemas tributarios en los Estados. Lo que parece rechazarse, *in fine*, es que el mismo tributo tenga diversos niveles de presión fiscal en el territorio nacional. Así, se afirma que «la presente Decisión no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional» (párr. extraído de la Sentencia). Sin embargo, es claro que a mayor asimetría del poder tributario, mayores posibilidades habrá también de que una medida de ésta derivada pueda ser calificada de Ayuda. Así lo afirma realmente la Comisión, al señalar que «si todas las entidades locales del mismo nivel dentro del territorio de un Estado miembro tuvieran las mismas facultades para establecer y fijar los tipos de determinados impuestos, ello no constituiría una concesión selectiva de ventajas a los efectos del artículo 87 TCE, apartado 1».

(2) Dichas reducciones de tipos no se justifican por la naturaleza o estructura del sistema portugués. De manera conjunta al argumento de la selectividad regional, la Comisión introduce y analiza el de la configuración del sistema tributario existente. De esta manera, se examinan las razones para el establecimiento de dichos tipos reducidos, rechazándolos en el caso de Azores porque no se justificarían por la naturaleza o estructura del sistema portugués, lo que en opinión de la Comisión sí sucedería, por ejemplo, si estas reducciones hubieran sido establecidas como consecuencia de los principios de progresividad o proporcionalidad. Es decir, puesto que dichas reducciones han sido establecidas para ser aplicadas a las empresas localizadas en la región «independientemente de su situación financiera» concluye la Comisión que «los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués»<sup>48</sup>. Es decir, para la Comisión los principios de justicia tributarios *tradi-*

<sup>48</sup> Sin que proceda aquí extenderse sobre este particular, nótese que la Comisión también rechaza el argumento de que estas reducciones de tipo puedan encontrar fundamento en las excepciones de ultraperifericidad autorizadas por el art. 299.2 TCE (puntos 34 y siguientes). Para fundamentar su posición, se traza una distinción entre empresas financieras y el resto. La conclusión de la Comisión es que es compatible con el mercado común la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta (art. 1) ..., con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intima a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.

*cionales*, como el de progresividad, pueden ser considerados un elemento intrínseco a la *naturaleza* del sistema tributario portugués, pero no así el reparto de competencias financieras entre el Estado central y las regiones.

(3) La autonomía tributaria de la región de Azores es limitada porque esta región es beneficiaria de transferencias estatales. En efecto, para la Comisión el grado de autonomía de la región de Azores «es en realidad limitado», lo que se fundamenta en que el Estado central «sigue desempeñando un papel fundamental en la definición del marco económico en el que operan las empresas», por ejemplo porque hay un sistema de seguridad social cuyo equilibrio financiero asegura el Estado (párr. 43 de la Sentencia). En relación con el poder tributario, esa *limitada* autonomía se deriva según la Comisión de que la posible merma de ingresos fiscales, consecuencia de las reducciones de tipos, se ve compensada, aunque sea de manera indirecta, porque existe un sistema de transferencias del Estado para asegurar el cumplimiento de solidaridad financiera.

La postura de la Comisión se justifica, según se recoge en la Sentencia, en la necesidad de mantener la propia coherencia del régimen jurídico de las Ayudas de Estado y garantizar su aplicación uniforme. Así, se afirma que «tratar del mismo modo, por un lado, las reducciones impositivas aplicables en una región determinada y aprobadas a nivel central y, por otro, las reducciones análogas aprobadas por una autoridad regional es coherente con el principio de que para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a los productores, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda» (párr. 51)<sup>49</sup>. Para la Comisión, analizar la selectividad de la medida en función de la organización territorial del Estado en cuestión, de manera que en unos casos se tome como marco de referencia una región y en otros el Estado en su conjunto «son irreconciliables con este principio y conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado». De esta forma, incluso compartiendo la idea de que la Comisión asume que hay diferentes niveles de descentralización del poder tributario en los Estados miembros de la Unión Europea<sup>50</sup>, de los argumentos extraídos resulta claro que tal circunstancia es una cuestión netamente interna que en nada afecta a la primacía del Derecho Comunitario<sup>51</sup>. Lo que es,

<sup>49</sup> Cita a su favor las Sentencias del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. pg. 709, apartados 27 y 28, y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. pg. 595, apartado 21.

<sup>50</sup> ALONSO ARCE, I. El Concierto Económico..., pg. 13.

<sup>51</sup> Como afirma PANAYI, «(...) no sólo el TJCE ha utilizado las ayudas de Estado para entrometerse de forma creciente en las competencias de los Estados miembros sobre fiscalidad, sino que se ha apreciado su menor interés por cuestiones tales como los sentimientos regionalistas de autonomía, cohesión económica, etc. Y por ello ha restringido considerablemente las excepciones al régimen general de incompatibilidad de las ayudas de Estado» (en PANAYI, C. H. State Aid and Tax..., pg. 293, la traducción es nuestra).

parece, un respaldo al método de la desviación basado en los efectos de las medidas controvertidas.

La principal novedad de la postura de la Comisión radica en que es la primera vez que aborda de forma directa el problema de la selectividad regional. Las conclusiones alcanzadas son similares a las expuestas años atrás por el Abogado General Sr. Saggio con relación a las Normas Forales de 1993 (citadas de hecho por la Comisión en sus alegaciones al TJCE en el asunto *Azores*<sup>52</sup> y también similares, en su consecuencia al menos, al concepto de ayuda del que parece partir, como veremos, el Tribunal Supremo español; en definitiva, que a mayor asimetría en el reparto interno del poder, mayor probabilidad de que una medida pueda ser calificada de *Ayuda*.

Es claro, en fin, que determinar que una medida es Ayuda de Estado basándose primordialmente en su carácter de medida regional, es un planteamiento novedoso también con respecto de la jurisprudencia anterior del TJCE, que si bien había hecho hincapié en que la regionalidad no puede evitar la aplicación del régimen de Ayudas en su extensión<sup>53</sup>, nunca había calificado una Ayuda como tal con los argumentos que emplea ahora la Comisión europea, que como se ha comentado recuerdan levemente a la postura que mantenía el Abogado General Sr. Saggio en 1997, cuando afirmaba que «la autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja, en efecto, ninguna especificidad del territorio de que se trata (...) que exija, de rebote, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español» (apartado 38, Asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa*). El argumento de fondo que sustentaba esta afirmación era, al igual que en el caso actual, la posibilidad de fraude a la Ley del régimen de Ayudas de Estado<sup>54</sup>. Para el

<sup>52</sup> *Vid.* Conclusiones Sr. Geelhoed, apartado 33.

<sup>53</sup> En efecto, en los casos *Daewoo* y *Ramondín* (SSTJCE de 11 de noviembre de 2004, asuntos acumulados C183, 186 a 188/02) y ante las alegaciones de los recurrentes de que el sistema vasco se ampara en la Constitución y, como tal, estaría justificado por la naturaleza y economía del sistema general español, el Tribunal afirma categóricamente que «el hecho de que el Territorio Histórico de Álava tenga autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución Española no dispensa, sin embargo, a dicha región del respeto de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado (...) (L)as medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición» (apartado 57). Es decir, la distribución interna del poder es irrelevante a efectos de aplicar la normativa europea sobre Ayudas de Estado. Al respecto *vid.* PANAYI, C. H. *State Aid and Tax...* pg. 291.

<sup>54</sup> «(e)l hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de

Abogado, la organización interna de los Estados (grado de descentralización política) no es argumento válido para inaplicar el Derecho Comunitario, pues entiende que si ello fuera así, se llegaría al absurdo de que una norma aprobada por un ente subestatal en un Estado descentralizado que aprobara, a título ilustrativo, un tipo de gravamen del 0 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas regionales no podría considerarse ayuda de Estado, al ampararse en la autonomía financiera del territorio.

La cuestión es, creemos, que dicho fraude también podría evitarse aplicando las normas de Ayuda sin considerar selectividad por el mero criterio regional. En ese sentido se pronuncia WISHLADE, para quien existían sólidos argumentos para defender la selectividad sectorial u horizontal en algunos preceptos forales de 1993, con lo que el juicio de la especificidad con base en un criterio geográfico o territorial que manejó el Abogado General Sr. Saggio fue seguramente precipitado<sup>55</sup>.

### 3.2. *La interpretación del Abogado General (Sr. Geelhoed) y la Sentencia del TJCE*

La Decisión de la Comisión es recurrida, en anulación, por la República portuguesa, celebrándose la vista el 6 de septiembre de 2005. Las Conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed comienzan planteando la pregunta concreta, cuya relevancia para el caso español no requiere excesivas explicaciones: «¿Qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado?». En su opinión, que luego seguirá en lo básico el Tribunal, el Abogado General se aparta en parte de la interpretación de la Comisión proponiendo una teoría, hasta entonces inédita en la jurisprudencia, acerca de cómo debe interpretarse el requisito de selectividad regional para conceptuar como Ayudas de Estado las disposiciones fiscales dictadas por entes infraestatales. La particularidad de su razonamiento radica en defender que el nivel de descentralización política del Estado en cuestión debiera ser un elemento modulador del criterio de selectividad regional, frente a la indiferencia que genera la estructura interna de reparto del poder en la interpretación de la Comisión, centrada únicamente en los efectos de las medidas. Esto implica la introducción en el modelo de un paso previo e inicial tendente a tomar en consideración el *origen* de las medidas regionales, para impedir la calificación como medidas regionalmente selectivas de aquellas previsiones que hubieran sido dictadas en ejercicio de un grado de autonomía financiera suficientemente desarrollado de las regiones. Se llegaría así a la conclusión inversa de la que se derivaría de la Comisión, pues de se-

competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter “general”, para ese determinado territorio, de las medidas de referencia» (apartado 37 de las Conclusiones del Abogado general Sr. Saggio).

<sup>55</sup> WISHLADE, F. *Regional State Aid...*, pg. 21.

guirse esta nueva interpretación, a mayor asimetría en el reparto interno del poder tributario, menor probabilidad de que existan Ayudas de Estado.

Para determinar cuándo son selectivas las medidas que establecen un tipo impositivo más reducido en una zona geográfica determinada es preciso atender, en opinión del Abogado, a tres situaciones distintas: (a) la medida ha sido motivada por decisión unilateral por el Estado central, es por lo tanto selectiva; (b) todas las entidades subcentrales tienen atribuida dicha competencia para fijar un tipo más bajo o establecer otro tipo de beneficios fiscales. En tal caso, «no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo», pues «la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos» (párr. 53). O bien, finalmente (c) la autonomía de la región o comunidad es máxima porque ésta goza de la misma desde las siguientes tres perspectivas: «autonomía institucional» (que significa que «la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central»); «autonomía en materia de procedimiento» (que implica que «la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo») y «autonomía económica» (que tiene lugar cuando «el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones») (párr. 54). Cumpliendo estas circunstancias, la decisión de fijar un tipo más bajo no puede calificarse de selectiva y no sería, por tanto, Ayuda de Estado a los efectos del artículo 87 TCE. Sin embargo, si faltara alguno de estos tres aspectos de la autonomía, tal tipo de gravamen reducido sí debería merecer esta calificación. Ahora bien, con la finalidad de evitar fraudes al Derecho Comunitario, consistentes por ejemplo en una reestructuración forzada del ordenamiento jurídico territorial, el Abogado precisa que «una delegación meramente formal que habilite a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo como el que he descrito anteriormente, no sería suficiente para excluir a una medida del ámbito del artículo 87CE, apartado 1».

En su aplicación al caso Azores, el Abogado General entiende que las ayudas en liza sí entran en el ámbito del artículo 87 del Tratado (pgs. 66 y ss.). Y ello, a pesar de que la decisión de Azores que condujo a las reducciones de impuestos controvertidas fue adoptada de forma institucionalmente autónoma. No concurriría, sin embargo, una situación de «verdadera autonomía

de procedimiento y económica», en los términos descritos por el Abogado, pues tales potestades normativas traen causa del principio de solidaridad nacional, y están motivadas en el mayor subdesarrollo de la región.

La opinión del Abogado nos parece problemática por dos órdenes de razones: por un lado, introduce cierto grado de inseguridad en la calificación jurídica de las Ayudas, seguramente mezclando demasiados criterios: el nivel de autonomía, el tipo de medida, sus efectos e incluso la ultraperifericidad. Por otro lado, la clasificación de los diferentes niveles de autonomía tributaria resulta sumamente confusa. A continuación examinaremos la jurisprudencia establecida por el TJCE sobre este caso, al objeto de expresar ahí nuestras críticas a estas tesis.

En la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, objeto de este artículo, el Tribunal de Justicia no comparte la opinión de la Comisión, que rechaza a favor de la sostenida previamente por el Abogado General, en el sentido de interpretar el criterio de la selectividad en estrecha relación con el grado de autonomía de la región que establece la medida asimilable a Ayuda. Así, la conclusión que se alcanza de la postura del Tribunal es radicalmente contraria a la de la Comisión, y es que a mayor grado de autonomía, menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada contraria al art. 87 TCE, por no entenderse que supone una derogación con respecto del régimen general que, en el caso de regiones *institucional, procedimental y económicamente autónomas*, necesariamente se identifica con el ámbito regional de decisión. El problema principal de tal argumentación, en todo caso, es el notable grado de complejidad y dificultad de comprensión que genera; en primer lugar, porque el conjunto de categorías que maneja el Tribunal, y antes el Abogado, para diferenciar el *grado de autonomía* resultan sumamente confusas. Y en segundo lugar, porque el Tribunal recupera el argumento de la coherencia de la medida con los fines del sistema tributario, introduciendo un nivel de confusión añadido. En efecto, partiendo de que el art. 87.1 prohíbe las ayudas selectivas o «que favorezcan a determinadas empresas o producciones»<sup>56</sup>, se recuerda que quedan excluidas las medidas estatales que diferencien en función «de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben» (párr. 52, citando en ese sentido las SSTJCE *Italia/Comisión*, párr 33, y de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, párr. 51). Así, el razonamiento del Tribunal responde a dos preguntas sucesivamente: si las «ayudas» concedidas por la región de Azores pueden considerarse selectivas (párrs. 54 a 79), y de ser la respuesta afirmativa, como de hecho lo es, si *están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués*, a cuya respuesta, negativa, se dedican los párrs. 80 a 85. A continuación examinaremos críticamente ambos argumentos.

i. La selectividad y el grado de autonomía

Partiendo de que una Ayuda es selectiva cuando favorece a determinadas

<sup>56</sup> Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, párr. 94.

empresas o producciones, en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable<sup>57</sup>, el Tribunal reitera que este análisis es también aplicable a las ayudas adoptadas por las regiones, siempre que cumplan estos requisitos<sup>58</sup>. El problema radica en que, para poder calificar una medida de selectiva, es preciso previamente establecer un marco de comparación, con respecto de un régimen *normal*, respecto del cual la medida *selecciona* y establece un trato diferente. Es también claro, como dice el Tribunal, que el régimen tributario *normal* será el vigente «en la zona geográfica que constituye el marco de referencia» (párr. 56). Este marco no tiene por qué coincidir siempre con el territorio del Estado, de manera que «una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87CE, apartado 1» (párr. 57).

Ahora bien, ello sólo será así si la región o comunidad que establece la medida tiene un nivel de autonomía «suficiente», de manera que pueda afirmarse que estas medidas han sido establecidas por el ente subcentral, y no por el Estado. Esto será así cuando la región «desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas», pues, continúa el Tribunal, «en tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate» (párr. 58). Con estas palabras, el Tribunal rechaza expresamente la tesis de la Comisión (en el párrafo 59: «El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido»). En consecuencia, lo relevante es analizar si la medida ha sido adoptada por el ente subcentral en ejercicio de facultades normativas lo suficientemente autónomas de las que ostenta el Estado central, así como, de forma paralela, examinar si tales medidas se aplican a *todas* las empresas o producciones establecidas en el territorio sobre el que tal ente subcentral tiene competencia (párr. 62). Se asumen así plenamente los argumentos del Abogado General, adoptando la clasificación que éste proponía en sus Conclusiones (párrs. 50 y ss.) para determinar *quién* ha establecido realmente la medida que constituye una Ayuda.

A partir de ahí, es obligado definir qué debe entenderse por suficiente nivel de autonomía, a efectos de que el marco de referencia pueda ser la región, y no el conjunto del territorio nacional. Afinando algo más que el Abogado, el Tribunal diferencia las siguientes tres situaciones de ejercicio de poder

<sup>57</sup> SSTJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, párr. 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, párr. 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, párr.40.

<sup>58</sup> Sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, párr. 17.

tributario –en concreto, con una reducción de tipos de gravamen– (en los párrafos. 64 a 67): *a)* El Estado central decide de forma unilateral aplicar un tipo impositivo inferior al aplicable en el territorio nacional en una determinada región. En este caso la medida es selectiva, por tratarse de una *Ayuda* con respecto del resto del territorio (que obviamente, podrá en su caso ser admitida por algún otro motivo, como la concurrencia de una finalidad medioambiental, la ultraperifericidad, etc.). *b)* La segunda situación parte de la existencia de un sistema de distribución interna de competencias financieras que permita un cierto margen a los entes subcentrales para fijar libremente un tipo impositivo más bajo. En este caso la medida adoptada por una región no podrá ser selectiva, «ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia». *c)* Finalmente, se diferencia el supuesto en el que una región, ejerciendo determinadas competencias «lo suficientemente autónomas del poder central», establece un tipo de gravamen inferior al vigente en el resto del territorio sin ese grado de autonomía, que lógicamente sólo será aplicable a las empresas ubicadas en su territorio. En este caso, sin duda el más problemático por difícil de definir, la calificación como selectiva o no depende estrechamente del grado de autonomía regional. En función de éste, el marco de referencia será el de la región o el nacional. El marco será regional siempre que el grado de autonomía responda a las siguientes características:

*i.* La región o ente subcentral desempeña «un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia», lo que deriva de que «desde el punto de vista constitucional» cuenta con un «estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central».

*ii.* La medida en liza ha sido adoptada «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido», y finalmente:

*iii.* El ente regional soporta íntegramente las consecuencias financieras de la reducción de tipos, de manera que la pérdida de ingresos no se vean compensadas «por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central».

El Tribunal aplica estos razonamientos al caso portugués (párrs. 69 a 79) para concluir que las reducciones de tipos establecidas por la región de Azores son selectivas. Si bien esta región tiene su propio estatuto político-administrativo reconocido por la Constitución de la República portuguesa, carecería de autonomía en términos económicos, o al menos ello no ha sido probado por este Estado miembro, como señala el Tribunal: «... el Gobierno portugués, en respuesta al argumento de la Comisión acerca de la falta de autonomía de la Región Autónoma de las Azores, que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central, se ha limitado a señalar que la Comisión no ha aportado pruebas de la fundamentación de este argumento, sin demostrar que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para com-



pensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de los tipos impositivos» (párr. 71, nuestro subrayado).

Nótese que el Tribunal hace especial hincapié en este argumento, que se convierte *de facto* en el principal motivo por el cual las medidas se consideran selectivas. Así, se afirma que «el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional». Asimismo «la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo... puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central» (párr. 75). La consecuencia es que «los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central» (párr. 76). Por ello, la conclusión es que el marco de referencia para apreciar la selectividad de las medidas fiscales no puede circunscribirse a la región de las Azores, lo que necesariamente conduce a su calificación como selectivas, por relación con el resto del territorio portugués (párr. 78). Con todo, nótese que no representa un papel menor en el razonamiento del Tribunal el hecho de que el gobierno portugués no hubiera aportado información suficiente. Forma y fondo se confunden, en nuestra opinión, en el parecer final del Tribunal, lo que quizá condicione la futura aplicabilidad de esta jurisprudencia a otras situaciones similares.

ii. Relevancia de la «naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués»

La justificación, apuntada por el gobierno portugués, de que las medidas de la región de Azores deben enmarcarse en la naturaleza y estructura del sistema fiscal portugués es desestimada sin un gran esfuerzo argumental por parte del Tribunal, no ausente de cierta contradicción. Así, tras reconocer (párr. 81) que «una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal», señala que ello debe ser justificado debidamente por el Estado miembro que, en particular, deberá ser capaz de demostrar que la medida en liza «deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal». Y para ello, el Tribunal introduce una nueva distinción, entre «por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos». Entendemos que se refiere a la tradicional, pero no menos confusa, distinción entre medidas

fiscales y extrafiscales del sistema tributario (o fines internos y externos) a cuyos difusos contornos nos hemos referido más arriba.

En aplicación de este criterio, el Tribunal rechaza la justificación de las medidas, por entender que no responden a los fines intrínsecos al sistema tributario, esto es, el respeto a la capacidad económica y la redistribución de la renta («No puede considerarse que las medidas del tipo de las aquí controvertidas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución», párr. 82)<sup>59</sup>. Puesto que el Gobierno portugués no habría demostrado que la adopción, por parte de Azores, de los citados tipos reducidos, fuera necesaria para el funcionamiento y la eficacia del sistema, se entiende que no está demostrado tampoco que «las medidas de que se trata estén justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués» (párr. 83), entendiendo en ese extremo fundada la Decisión de la Comisión. De nuevo la falta de información por parte del Estado miembro como fundamento adicional de la conclusión. En todo caso, por lo que aquí nos interesa, la Sentencia confirma así de lleno el criterio nuevo propuesto por el Abogado; la relevancia del grado de autonomía en la adopción de la medida regional, a la vez que reitera un criterio anterior, las medidas selectivas que puedan estar justificadas por los fines del sistema tributario, que tampoco es del todo claro. Así las cosas, no resulta sencillo extraer conclusiones definitivas para el caso español. Haremos, en todo caso, un primer intento en las líneas que siguen.

### **III. LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AYUDAS DE ESTADO SELECTIVAS**

#### **1. Consecuencias de la nueva jurisprudencia del TJCE para el poder tributario de las Comunidades Autónomas**

Es claro, a simple vista, que esta jurisprudencia del TJCE plantea problemas desde diversas perspectivas para el modelo de organización territorial español y el reparto de poder tributario que éste implica. El principal problema que se plantea, en todo caso, es que la opinión del Tribunal adolece de determinados puntos de sombra de cuya interpretación depende estrechamente su incidencia para nuestro modelo; entre otras, la distinción entre

<sup>59</sup> Y ello porque, continúa el Tribunal: «si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo» (párr. 82).

clases de autonomía, la existencia de transferencias como indicio de ausencia de autonomía financiera «suficiente» o la definición del sistema «normal» de tributación, que examinaremos a continuación, para después contrastar esta confusa jurisprudencia con la no menos equívoca doctrina de nuestro Tribunal Supremo.

### 1.1. *La cuestión del «grado de autonomía»*

La Sentencia del TJCE no aclara en realidad en qué consiste exactamente que una región goce de un estatuto político y administrativo específico y autónomo desde el punto de vista constitucional, al menos no si se tiene en cuenta la conclusión que extrae para la región de Azores, cuya autonomía está constitucionalmente reconocida. El criterio plantea diversas preguntas: ¿es suficiente un somero reconocimiento constitucional o éste debe haber sido desarrollado en leyes posteriores?; o a la inversa: ¿bastaría con que dicho reconocimiento sólo estuviera sugerido en el texto constitucional, siempre que luego hubiera sido objeto de desarrollo en leyes posteriores?, y sobre todo, ¿qué grado de «autonomía» es exigible para poder ser una región autónoma y cómo se traslada eso al *modelo* español? Estas preguntas ponen de manifiesto las primeras incongruencias de la Sentencia, y es que las cuestiones son seguramente imposibles de resolver en abstracto, pues necesariamente el grado de autonomía, entre tanto el ente en cuestión no haya alcanzado la independencia (en cuyo caso este problema no se estaría planteando), dependerá siempre estrechamente de la materia competencial de que se trate. Por eso, la afirmación de que la medida debe haberse producido «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido» es ciertamente confusa, pues es difícil pensar en alguna materia regional que cumpla realmente esa condición<sup>60</sup>. Claro que el Tribunal se está refiriendo, en el caso que nos ocupa, a las competencias en materia tributaria, pero también aquí es preciso tener en cuenta la posible asimetría que puede existir en función del tipo de tributo, o de la figura de que se trate, de manera que, por poner sólo un ejemplo, las posibilidades de intervención del Estado central español en una medida tributaria serán máximas en el caso del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta, *inter alia*, su estrecha conexión con materias de competencia estatal (como la ordenación de la economía –149.1.13<sup>a</sup> CE– o la regulación del régimen

<sup>60</sup> Piénsese en la criticada STC 13/1992, de 13 de febrero, donde el Tribunal negaba la existencia de un *Spending power* a favor del Estado central, que en consecuencia sólo podría intervenir en las materias de su competencia y hasta el límite de la misma, para a continuación concluir (F. 8<sup>º</sup>) que apenas hay materias donde al Estado le esté vedada dicha intervención. Al respecto véase la crítica de RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 39/1993, pg. 411. asimismo, *in extenso*, véase: FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 38/1993, pgs. 238 y 239, MEDINA GUERRERO, M.: «Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992». REDC, núm. 35/1992, pgs. 169 y siguientes.

jurídico-mercantil<sup>61</sup> –art. 149.1.18<sup>a</sup> CE–), y podrá ser mucho menor en los denominados tributos *patrimoniales* (como el Impuesto sobre el Patrimonio o sobre Sucesiones y Donaciones), todo ello con independencia de que, como veremos, estos tributos han sido objeto de *cesión* a las Comunidades Autónomas de régimen común<sup>62</sup>. Nos referimos aquí únicamente a posibilidades de intervención del Estado en abstracto, de acuerdo con sus títulos competenciales, y con independencia de que algunas Comunidades ostenten como veremos potestades normativas en algunas de estas figuras tributarias.

En fin, la incidencia de esta jurisprudencia en el caso español depende estrechamente de que se aclaren todos estos extremos. Una primera impresión arrojaría la conclusión de que la jurisprudencia tiene una incidencia mínima sobre el poder tributario de los regímenes forales, de Navarra y País Vasco, y máxima sobre las Comunidades Autónomas de régimen común. El territorio de las primeras sería siempre el marco de referencia a efectos del régimen de Ayudas de Estado, mientras que las segundas quedarían obligadas a comparar sus medidas tributarias con el resto del territorio español, su marco de referencia. Adicionalmente, el régimen especial de Canarias, y en especial el establecimiento de la *Zona Especial Canaria* (ZEC) no plantearía menos dudas.

Sin embargo, la cuestión no es tan clara, por ejemplo porque si bien se mira, no es evidente que en España haya *de iure* un sistema con diversos grados de autonomía o varios sistemas. La Constitución garantiza y ampara la autonomía política de todas las Comunidades Autónomas (art. 2) sin trazar distinciones entre ellas. Es cierto que el proceso de creación y de progresiva asunción de competencias ha sido diferente (vías rápida y lenta), y también lo es que tanto el País Vasco y Navarra, por un lado, como la Comunidad de las Islas Canarias, por otro, tienen reconocidas una serie de particularidades en las disposiciones adicionales primera y tercera de la Constitución, cuya incidencia es especialmente intensa en materia tributaria<sup>63</sup>. Pero eso no implica un *mayor* grado de autonomía con carácter estruc-

<sup>61</sup> Debe tenerse en cuenta que el Impuesto sobre Sociedades español toma como base el resultado contable de la sociedad (art. 10.3 LIS).

<sup>62</sup> Cesión que, en el caso especialmente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, está conduciendo a su progresiva desaparición, a consecuencia de la proliferación de todo tipo de reducciones y demás beneficios fiscales. Al respecto, con mayores referencias, RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...* cit. pgs. 427 a 460.

<sup>63</sup> Aunque, como es sabido, el distinto fundamento constitucional de los dos regímenes (foral y canario) tributarios que resultan, implica también diferencias en cuanto a su alcance. Así, en el caso canario la DA 3<sup>a</sup> de la Constitución sólo establece que su modificación «requerirá informe previo de la CA o, en su caso, del órgano provisional autonómico», lo que para el TC (SSTC 16/2003, de 30 de enero, 134/2004, de 22 de julio; 67/2005, de 15 de marzo) no impide la modificación unilateral por el Estado, pues tal Disposición «contiene una norma que, partiendo de la existencia del Régimen económico y fiscal de Canarias, incorpora a la evidente viabilidad constitucional de su modificación por el Estado –arts. 133.1 y 149.1 aps. 10, 13 y 14 CE– la exigencia de un previo informe autonómico». Por otro lado, y realizando una interpretación sistemática de la DA con el art. 138 de la Constitución, el Tribunal ha entendido que este artículo, basado en el

tural, sino un acuerdo *distinto* en cuanto al tipo de decisiones y a la forma de financiación (por ejemplo, *cupo* o *cuota*, frente a sistema general), que no queda «congelado» por la Constitución, pues, por mencionar sólo un argumento, la propia evolución de los sistemas tributarios impide trasladar sin más un sistema tan antiguo como los sistemas forales de financiación<sup>64</sup>, ni como es evidente queda al margen de la norma fundamental, como ha reiterado el TC (STC 96/2002 y otras allí citadas).

Por otro lado, y adicionalmente, las diferencias en nivel de autonomía existentes entre algunas Comunidades Autónomas, encuentran su fundamento en el propio proceso de asunción de competencias, y en particular en el principio dispositivo, por lo que tampoco pueden calificarse como diferencias de *grado* sustanciales, al menos en el sentido empleado por la STJCE. Todas las diferencias de autonomía entre Comunidades Autónomas, en suma nuestro modelo de *federalismo asimétrico* si se acepta la expresión, son *de facto*. Sin embargo, la asimetría como elemento inherente a nuestro modelo de Estado<sup>65</sup>, y presente siempre de manera potencial, toda vez que éste es necesariamente abierto, es *de iure*, pues forma parte de la «fórmula de integración» de diversas Comunidades en un único Estado<sup>66</sup> propia del sistema, cuya autonomía está garantizada desde la propia Constitución<sup>67</sup>. La diferencia fundamental radica no en el grado de autonomía, que puede llegar a ser idéntico, sino en el procedimiento de partida. Así lo expresaba, en relación con las dos Comunidades *forales*, la STC 11/1984, de 2 de febrero: «las fuentes de que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y las competencias de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en virtud de lo dispuesto por la Disposición Adicional Primera de la Constitución (...) Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía»<sup>68</sup>. En nuestra opinión, esta

principio de unidad, implica que «el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el art. 2 CE, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular» (STC 179/1994, de 16 de junio [F. 5<sup>o</sup>]) y que la alusión a tales *circunstancias* precisamente implican el carácter evolutivo del régimen canario, lo que lo diferencia de los regímenes forales (F. 7<sup>o</sup> de la STC 16/2003).

<sup>64</sup> Sobre las dificultades de trasladar el marco normativo y político en el que se integran las primeras definiciones del cupo, en el siglo XIX, al sistema actual, DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006, pg. 15.

<sup>65</sup> LÓPEZ GUERRA, L.: «El modelo autonómico». RCDP, *Autonomías*, núm. 20/1995, pgs. 184 y 185.

<sup>66</sup> LÓPEZ GUERRA, L.: «El modelo autonómico... cit. pgs. 174 y siguientes.

<sup>67</sup> RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional de la autonomía*. Madrid: Tecnos, 1994, pgs. 61 y ss.

<sup>68</sup> De especial relevancia, en sentido similar, es la STC 123/1984, de 18 de diciembre, que hace hincapié en que del reconocimiento de los derechos históricos no se pueden hacer derivar títulos competenciales específicos o autónomos.

Sentencia ratifica que las diferencias de autonomía están en el punto de partida, pero no se garantizan ni se cierran en el de llegada. Formadas las Comunidades Autónomas y asumidas las competencias correspondientes por vía estatutaria, la autonomía queda protegida *ex art. 2* de la Constitución sin distinción alguna. Sin duda una reforma constitucional que incorporara las denominaciones de las diferentes Comunidades evitaría la continuación de una polémica<sup>69</sup> de todo punto innecesaria, además de improductiva, cuyo interés no impide que debamos abreviar su análisis.

Por otro lado, si se desciende a los diferentes *acuerdos* de reparto de competencias tributarias existentes en la actualidad entre el Estado central y, por un lado, las Comunidades forales de País Vasco, *rectius* las provincias forales coordinadas por la CAPV<sup>70</sup> y Navarra, y por otro, las Comunidades Autónomas de régimen común, la conclusión no puede ser unívoca, pues depende estrechamente del tipo de impuesto afectado. Pese a su carácter concertado/convenido, las posibilidades de intervención del Estado central en materia de Impuesto de Sociedades son máximas, por las razones antedichas, además de otras exigencias de armonización establecidas en las Leyes del Concierto y de Convenio<sup>71</sup>.

En otro orden de cuestiones, el principal problema que se plantea en relación con las Comunidades de régimen común es la incidencia de esta juris-

<sup>69</sup> La misma cita literal de esta Sentencia se contiene en la nota a pie núm. 59 de DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 35 y 36, que sin embargo utiliza la cita para concluir algo radicalmente distinto: la diferencia de autonomía sustancial y de forma permanente, conclusión que no podemos compartir.

<sup>70</sup> Como es sabido, y no será objeto de análisis aquí por exceder del objeto de este trabajo, la distribución del poder tributario en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) sigue parcialmente una estructura confederal, de manera que las exigencias de coordinación son dobles; entre las tres provincias y con respecto del resto del territorio del Estado. Al respecto véase el trabajo reciente de: DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 16 y ss., y pgs. 82 y ss., *in extenso*.

<sup>71</sup> Nos referimos a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. En la primera se establece que: «Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico; b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos» (*artículo 3 del Concierto*). De forma similar, la segunda norma precisa que: «La Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente convenio; b) Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y c) Respetará y garantizará 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» (*artículo 7 del Convenio*).

prudencia en el actual régimen de impuestos cedidos que implica en la actualidad la existencia de algunos tributos de normativa compartida (aunque sigan denominándose *cedidos*) entre el Estado y las Comunidades Autónomas<sup>72</sup>. El análisis es problemático por varios motivos. En primer lugar, no está aún claro cuál sea el título competencial utilizado por el Estado para atribuir determinadas potestades normativas en tributos previamente estatales. De acuerdo con las normas que ponen en práctica la cesión, se trata en realidad de una *delegación* de competencias llevada a cabo a través de una Ley marco del artículo 150.1 de la Constitución<sup>73</sup>. Sin embargo, la amplísima atribución de potestades normativas en algunos tributos previamente de normativa estatal, como el Impuesto sobre Sucesiones o las Tasas sobre el Juego, complica el examen de cuál sea el reparto real de competencias. Sin que proceda entrar en estas cuestiones en un trabajo de estas características<sup>74</sup>, baste aquí señalar que cuanto más limitada es la atribución de potestades normativas, menor es también el marco de actuación de la Comunidad Autónoma a consecuencia de la Sentencia del TJCE: las medidas adoptadas por el ente territorial que supongan la concesión de determinados *beneficios fiscales* podrán ser reputadas Ayuda de Estado por comparación con el resto del territorio español, por entenderse que no son medidas *propias*.

Finalmente, el régimen especial del archipiélago canario no plantea en realidad ningún problema en la actualidad, pues las implicaciones fiscales que tiene la ZEC han recibido el *placet* de la Comisión europea, con base no sólo en su carácter de región ultraperiférica sino también en los términos de la adhesión de España a la Comunidad europea<sup>75</sup>.

<sup>72</sup> Como es sabido el régimen jurídico de los impuestos cedidos experimentó una sustancial reforma en 1996 con objeto de convertirlos, parcialmente, en una suerte de tributos «de normativa compartida» entre el Estado y las Comunidades Autónomas, con la idea última de incrementar la corresponsabilidad fiscal del sistema. Para un análisis de la reforma y de sus implicaciones nos permitimos remitir al lector a: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...* cit. pgs. 34 y ss., y referencias allí citadas.

<sup>73</sup> Así lo señala el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): «1. Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. 2. Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica. 3. La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse total o parcialmente. La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. La cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos».

<sup>74</sup> Nos permitimos remitir al lector a nuestro trabajo: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...* cit. pgs. 291 y ss., donde se dedica extensa atención a los problemas de los títulos competenciales, y el reparto de potestades normativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas que de allí deriva.

<sup>75</sup> Con especial intensidad tras su reforma por la Ley 19/1994, el régimen jurídico-fiscal canario está «basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo» (STC 16/2003, de 30 de enero, 108/2004, de 30 de junio).

## 1.2. *Ausencia de compensación financiera*

El argumento de la (in)dependencia económica, que en su aplicación al caso Azores termina siendo determinante, no carece tampoco de interrogantes. El problema de fondo es que el nivel de transferencias dependerá estrechamente del nivel de solidaridad acordado por una comunidad jurídica en particular. En España la propia Constitución (158) garantiza la existencia de una mínima compensación horizontal, a través del Fondo de Compensación Interterritorial. Por otro lado, la Ley 21/2001, *de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía* (LSF, en adelante), prevé diversos mecanismos de solidaridad acordados multilateralmente. Cosa distinta es que no todas las Comunidades se beneficien de los mismos, pues por razón de su renta, no todas los necesitan. Piénsese, por poner sólo un ejemplo, en la actual regulación de las asignaciones de nivelación previstas en el 15 de la LOFCA, cuya finalidad es garantizar, en todo el territorio español, de un nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales de la competencia del Estado. La configuración de estas asignaciones en la LOFCA planteaba notables dificultades para su desarrollo, de ahí que la reforma del art. 15 de la LOFCA que llevó a cabo la Ley Orgánica 7/2001 optara por definir como servicios públicos fundamentales la educación y la sanidad; aclarando al tiempo que se considerará que no se alcanza a cubrir el nivel mínimo de prestación «cuando su cobertura se desvíe, en la cuantía que disponga la Ley del nivel medio de los mismos en el territorio nacional». Prescindiendo necesariamente del detalle de su regulación, nótese que para que las asignaciones de nivelación se concedan no basta con que las necesidades de gasto hayan crecido por encima de la media nacional, sino que es necesario además que dichas necesidades no puedan ser cubiertas por los recursos financieros ordinarios de la Comunidad de que se trate, lo que deberá ser objeto de análisis y valoración por la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma (art. 67.2 LSF). Una interpretación literal de la Sentencia del caso Azores examinada obligaría a concluir que todas las Comunidades Autónomas estarían viendo compensado su poder financiero, por la mera existencia de esta posibilidad<sup>76</sup>.

## 2. **Los regímenes forales y las Ayudas de Estado en la jurisprudencia española.**

Hasta las SSTs de 30 de noviembre y 9 de diciembre de 2004 no había ninguna Sentencia española que expresamente se pronunciara, y extrajera

<sup>76</sup> Cuestión controvertida es si las Comunidades/territorios forales pueden entenderse incluidas en el esquema financiero que deriva de los artículos 156-158 de la Constitución. Nada se opone a esta conclusión, toda vez que el reconocimiento de derechos históricos en la D.A. 1ª es un punto de partida, no de llegada, al menos en materia financiera claramente. De lo contrario, habría que concluir que su régimen jurídico es paralelo a la Constitución, lo cual sería sencillamente insostenible. Una opinión contraria parece mantener, aunque con algún matiz, DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 43 y ss.



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. Estas Sentencias han sido objeto de duras críticas en la doctrina, como hemos apuntado *supra*, fundamentalmente, y entre otras razones, porque recogen un concepto de Ayuda sustancialmente distinto al asentado en Derecho Comunitario. Prescindiendo del análisis en detalle de dichas Sentencias, nos interesa aquí prestar atención a un aspecto del razonamiento: el que utilizan el concepto de Ayudas para reinterpretar los límites internos (derivados del bloque de la constitucionalidad) al ejercicio de poder tributario por las provincias vascas.

Tal asimilación no es del todo nueva. Brevemente, cabe mencionar la controversia suscitada por la Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993, dirigida al Reino de España, donde la Comisión se pronunció sobre las Normas Forales núms. 28/1988, 8/1988 y 6/1988, adoptadas por las Diputaciones Forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente, considerando que las ayudas fiscales a la inversión allí establecidas, eran, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto de Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el mercado común de conformidad con el régimen de Ayudas de Estado, así como contradictorias con la libertad de establecimiento, pues se otorgaba un trato menos beneficioso a los no residentes<sup>77</sup>. La solución adoptada por España fue el establecimiento de la D.A. 8ª en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, *de medidas fiscales, administrativas y del orden social* que modificaba el régimen precedente, estableciendo que las sociedades no residentes en España, pero residentes en otros territorios de la UE, tendrán derecho al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos. Como consecuencia de la adopción de la referida Disposición, la Comisión estimó, en escrito de 3 de febrero de 1995 enviado a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea, que el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido de la citada libertad, contenida ahora en el artículo 43 del TCE. Se confirmaba así un caso de discriminación interna que posteriormente sería objeto de examen por el Abogado General Saggio, en sus conclusiones citadas, si bien en aquel caso el Abogado no formuló conclusiones generales en torno a tales ayudas, ni las entendió contrarias al Tratado tras alguna vacilación. Finalmente, el asunto fue sobreseído sin que el Tribunal de Justicia dictara sentencia definitiva<sup>78</sup>. Pues bien, y como es sabido, ya en España, el Tribunal Constitucional se ocupó de esta cuestión en la STC 96/2002, de 25 de abril, por la que se resolvía el recurso de inconstitucionalidad promovido por la

<sup>77</sup> Como es sabido, dos de las ayudas mencionadas fueron anuladas por sendas Sentencias del Tribunal Supremo (las Normas forales 28/1988 por Sentencia de 22 de octubre de 1998 y la 8/1988 por Sentencia de 7 de febrero de 1998).

<sup>78</sup> Mediante el Auto de 16 de febrero de 2000, que curiosamente sólo está disponible en los siguientes idiomas: Griego, Neerlandés, Finés y Sueco.

Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994. En aquella controvertida Sentencia, se utilizan de manera indirecta, *obiter dictum*, los argumentos comunitarios, pese a que el grueso de la argumentación está basado en la normativa nacional (en particular, los principios de igualdad y solidaridad), llegándose incluso a calificar la normativa objeto de controversia de «ayuda» (F. 8º, último párrafo), pese a no haber sido calificada como tal, pues lo que estaba en liza era la libertad de establecimiento<sup>79</sup>.

Retomando el hilo del discurso, en las Sentencias del TS a que hemos hecho referencia, se anulan algunas medidas tributarias establecidas por las tres provincias forales del País Vasco, por no haber sido notificadas a la Comisión de acuerdo con el art. 88.3 del TCE. Para ello se utilizan argumentos en torno al concepto de Ayuda y la libertad de establecimiento, entrelazados con argumentos de orden jurídico-constitucional. En concreto, la STS de 9 de diciembre de 2004 estima el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 y declara ilegales determinados preceptos de las Normas Forales Vascas de 1996<sup>80</sup> por incumplimientos formales del Derecho Comunitario en materia de Ayudas de Estado. En concreto, la Sentencia declara la nulidad de los artículos 11, 14.2.a), 15.11, 26 (las reducciones del 99, 75, 50 y 25 por 100 de la base imponible de las empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Socieda-

<sup>79</sup> Sin que proceda entrar en el análisis de este caso, su carácter controvertido, como muestra la estrecha mayoría por la que se aprobó y los votos particulares emitidos por el resto de magistrados, pone de manifiesto la poca claridad que sigue existiendo en estos temas. De especial interés resulta el análisis relativo a la igualdad, en relación con la libertad de empresa y la libertad de residencia y circulación (artículos 38 y 139 de la Constitución), pues también el régimen de Ayudas de Estado tiene como finalidad última proteger una vertiente de la igualdad en este marco, que se manifiesta en el principio de no discriminación comunitaria. El Tribunal afirmaba así que «lo que no le es dable al legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario– es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; SSTC 19/1987, de 17 de febrero, F. 4; 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; y 46/2000, de 17 de febrero, F. 6)» (F. 8º). Posteriormente, anula la norma, entre otras razones, porque «*la ayuda estatal [sic, de nuevo se usa incorrectamente la noción de ayuda] concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes –el de determinados no residentes en España– ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional –de todos– de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un “sistema tributario justo”*» (F. 9º).

<sup>80</sup> Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa núm. 7/1996, de 4 de julio, de Vizcaya núm. 3/1996, de 26 de junio y de Álava núm. 24/1996, de 5 de julio.

des que coloquialmente se conocen como «minivaciones fiscales»), 29.1.a) (el tipo reducido del 32,5 por 100), 37, 39, 40, 45.2.1º, 49, 53, 54 y 60. Esta Sentencia ha sido refrendada por el Auto del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2005 y sirve 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 2001<sup>81</sup> que concluyó que adolecían de selectividad horizontal<sup>82</sup>, mientras que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo comentada, también adolecen de selectividad regional<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Decisión 2002/540/CE sobre Guipúzcoa (DO L 174 de 4/7/2002 pgs. 31 a 45); 2002/806/CE sobre Vizcaya (DO L 279 de 17/10/2002 pgs. 35 a 49), y 2002/892/CE sobre Álava (DO L 314 de 18/11/2002 pgs. 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*). La STJCE de 14 de diciembre de 2006 (asuntos acumulados C-485/03 a C/490/03) confirma, entre otras, las anteriores Decisiones y condena a España por su incumplimiento, al no haber sido devueltas todas las ayudas consideradas ilegales.

<sup>82</sup> 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 (480.810 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 (120.202 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 suele 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).

<sup>83</sup> Crítico con ello muestra FALCÓN Y TELLÁ 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 (*vid.* FALCÓN Y TELLÁ, 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.

En efecto, el Alto Tribunal 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 F. 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»<sup>84</sup>. 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 (F. 11º) lo que, a juicio del Tribunal, provocan los preceptos forales anulados. Dicho de esta forma, 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<sup>85</sup>. Postura que evolucionó en el asunto C-323/82 asunto *Inter Mills*<sup>86</sup>, en la que la Comisión y el TJCE rechazaron que cualquier medida regional fuera de suyo incompatible con el Tratado europeo.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo asimila la quiebra del criterio interno de la *presión fiscal efectiva global equivalente* (contenido en el art. 3 de la Ley 12/2002, del Concierto Económico Vasco) con la incursión en una selectividad regional prohibida por el Tratado («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»). Este criterio de selectividad regional ha sido objeto de severas críticas. Entre otros, FALCÓN Y TELLA y ALONSO ARCE señalan que la incapacidad del TS para citar sentencia alguna del Tribunal de Luxemburgo que apoye el criterio de la selectividad

En *Quincena Fiscal*, núm. 2/2005, pg. 7). Frente a ello, cabe aducir que la especificidad horizontal resulta palmaria en el caso de las minivacaciones fiscales, pues las condiciones exigidas para la aplicación de las reducciones a la base imponible implicaban «por sí solas, la exclusión de la inmensa mayoría de las empresas» (apartado 66 de las tres Decisiones citadas *supra*), lo que hacía innecesario prolongar el análisis a criterios de selectividad regional más conflictivos.

<sup>84</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>85</sup> 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, pg. 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, pg. 7).

<sup>86</sup> Sentencia del TJCE de 14 de noviembre de 1984, *Inter Mills-Comisión* (apartado 32).

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»<sup>87</sup> ya que la afirmación de que «se apoyaba en una jurisprudencia clara y establecida del Tribunal de Justicia de la Unión Europea» es «una premisa falsa»<sup>88</sup>, por lo que no actuó conforme a Derecho cuando no planteó la obligada cuestión prejudicial al TJCE del artículo 234 del TCE. (...). Asimismo, para FALCÓN Y TELLA, la Sentencia comete una infracción del ordenamiento interno por vulnerar los derechos históricos del País Vasco, la autonomía financiera y la Ley del Concierto, junto a una infracción del ordenamiento comunitario porque maneja un concepto de ayudas de Estado con un alcance totalmente distinto al que tiene para la Comisión y para el Tribunal de Justicia<sup>89</sup>. Afirma este autor: «importa destacar que la Comisión no ha comparado nunca hasta ahora la norma foral con la correspondiente norma estatal (salvo en la decisión de 1993 [...]), ni ha afirmado en sus decisiones que una diferencia entre las normas forales y las estatales, por importante que sea, constituya ayuda de Estado»<sup>90</sup>. Al tiempo que las discrepancias se extienden supuestamente a la jurisprudencia del TJCE: «Y no se trata sólo de que el “parámetro europeo” en materia de ayudas se maneje con un alcance totalmente distinto al que tiene para la Comisión y para el Tribunal de Justicia (...)»<sup>91</sup> y chocarían asimismo, en opinión de ALONSO ARCE con las conclusiones citadas del Abogado General Geelhoed en el caso Azores, afirmando que «no puede defenderse que las normas tributarias aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos que sean de general aplicación a todos los contribuyentes de sus respectivos sistemas tributarios tengan la consideración de ayuda de Estado, al haberse dictado por entidades con autonomía total en el sentido expuesto, y por ende, no existe ninguna obligación de notificación a la Comisión Europea como la esgrimida por el Tribunal Supremo para anular diversos preceptos del Impuesto sobre Sociedades foral el pasado 9 de diciembre de 2004»<sup>92</sup>. Es evidente por otro lado, y aunque ello no ha sido puesto de manifiesto por esta doctrina, 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<sup>93</sup>. Nótese que el reiterado con-

<sup>87</sup> FALCÓN Y TELLA, R. En torno a la STS 9 diciembre 2004..., pg. 7

<sup>88</sup> ALONSO ARCE, I. El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9/12/2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 20/10/2005. En *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 13/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw – <http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–) pg. 14.

<sup>89</sup> FALCÓN Y TELLA, R. En torno a la STS 9 diciembre 2004..., pgs. 7 y 10).

<sup>90</sup> FALCÓN Y TELLA, R. En torno a la STS 9 diciembre 2004..., pg. 7).

<sup>91</sup> *Ibidem*, pg. 8.

<sup>92</sup> ALONSO ARCE, I. El Concierto Económico... pg. 18.

<sup>93</sup> Artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA: «(...) En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de

cepto 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<sup>94</sup>.

Lo cierto es que, en sus conclusiones, aunque no en el razonamiento (ciertamente errático), la opinión del Tribunal Supremo coincide, *in fine*, con la de la Comisión europea, expresada claramente en la Decisión del caso Azores: «(1) a práctica constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia [sic], consiste, por el contrario, en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro» (apartado 26)<sup>95</sup>.

Cabe en todo caso preguntarse si el conjunto de preceptos forales anulados por el Tribunal Supremo participaban de esta selectividad regional atendiendo al método generalmente aplicado por la Comisión, esto es, ¿pueden reputarse las «minivaciones fiscales» para las empresas localizadas en suelo vasco como una desviación respecto al sistema general de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades aplicable en territorio común? ¿Supone un tipo impositivo del 32,5 por 100 una excepción al gravamen general del 35 por 100 al que se someten las empresas del resto de España distintas de las PYMES? ¿Suponen además una violación de la libre competencia y son un factor de deslocalización por razones fiscales? El Tribunal Supremo abraza en principio el método de la derogación o desviación defendido por la Comisión, pero va mucho más allá al establecer un nexo entre el Derecho Comunitario y el Derecho Español inédito hasta el momento. Se afirma así en el F. 11º de la STS 9 de diciembre de 2004 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».

Seguramente sea este último aspecto el más criticable de esta jurisprudencia, al menos desde la perspectiva del concepto de Ayuda de Estado y su aplicación a las regiones<sup>96</sup>. En efecto, y sin perjuicio de que, por lo que se refiere a la Ley del Concierto Vasco, su artículo 3 haga referencia a las

los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional» (el subrayado es nuestro).

<sup>94</sup> Prueba de la confusión es la digresión que se realiza en DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 122 a 125.

<sup>95</sup> Igual de concluyente se muestra el Abogado General Sr. Darmon en las conclusiones del asunto *Sloman Neptun*: «(a) hora volvamos a la aplicación al caso concreto del criterio de “excepción” que creo poder deducir de la totalidad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia» (apartado 73, Rec. I. pg. 720, el subrayado es nuestro).

<sup>96</sup> Hay otros aspectos que nos parecen criticables de estas Sentencias, como la incoherencia en el manejo de los conceptos europeos o la caracterización como meros reglamentos de las Normas Forales, pero su análisis crítico excede nuestro más modesto objetivo en este trabajo.

libertades de establecimiento y circulación<sup>97</sup>, el concepto de presión fiscal global equivalente no tiene 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<sup>98</sup>. Por otro lado, el Tribunal desconoce que, al menos hasta ahora, el origen de las medidas (regionales o no) no era un argumento válido para inaplicar las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, aunque tampoco lo era para aplicarlo únicamente por ese motivo. Así lo señalaba el TJCE en la Sentencia de 14 de octubre de 1987 asunto *Alemania – Comisión*: «(...) el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado I del artículo 92 del Tratado» (apartado 17). Tiene razón FERNÁNDEZ FARRERES cuando afirma que: «(...) conviene, en efecto, en la aplicación del artículo 92 (hoy 87), evitar la discriminación en el control de las ayudas estatales que resultaría del distinto estatuto jurídico de los organismos por los que aquéllas transitan. Desde la consideración del Derecho Español quedan, por tanto, incluidos en la condición de entes otorgantes de las ayudas la Administración estatal, la de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, así como los entes instrumentales de ellas dependientes, sin que tenga mayor relevancia y significado el status y régimen jurídico de que haya podido dotar a los mismos<sup>99</sup>».

#### IV. COMENTARIO FINAL

La jurisprudencia del TJCE analizada es ciertamente confusa, aunque su finalidad –consistente en salvaguardar una aplicación uniforme del régimen jurídico de Ayudas de Estado en todos los Estados miembros, así como evitar maniobras de fraude a la Ley por parte de dichos Estados– sea en el fondo coherente con los objetivos del sistema de prohibición de Ayudas. La aplicación de esta doctrina al caso Azores se produce tomando en cuenta las particularidades de su modelo de autonomía financiera, muy limitada, y el motivo último de ampliación de dicha autonomía para que la región pu-

<sup>97</sup> Aunque como es sabido el régimen jurídico de las Ayudas de Estado y de la libertad de establecimiento, entre otras libertades fundamentales, es distinto, con frecuencia el análisis se produce de forma conjunta, por haber muchas ayudas de Estado que, al mismo tiempo, suponen una restricción a la citada libertad; *in extenso* SCHÖN, W.: «Taxation and State Aid Law in the European Union...» cit. pg. 917.

<sup>98</sup> 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 correspondencia fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autonòmics, 1999, pg. 36.

<sup>99</sup> En FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas de estatales...*, pg. 30 (el subrayado es nuestro).



diera establecer un gravamen menor sobre las actividades económicas, que no era otro que propiciar el crecimiento económico de la región. Por todo ello, es posible que las consecuencias de esta concreta Sentencia para el caso español sean limitadas, por tratarse de un razonamiento *ad hoc* no fácilmente extrapolable a otros supuestos. Con todo, se observa la apertura de una línea de razonamiento en el Tribunal cuya importancia sí resulta capital para el modelo territorial español: la necesidad de definirnos, al menos por lo que a la vertiente del poder financiero se refiere. En parte, de esta indefinición derivan, seguramente de forma inconsciente, los erráticos argumentos esgrimidos por el TC y el TS en las Sentencias que hemos criticado; de manera tosca, y con una lógica jurídica harto discutible, nuestros Tribunales analizan los límites internos constitucionales y del bloque de la constitucionalidad (solidaridad, presión global efectiva equivalente) a la luz del Derecho Comunitario. El tiro se yerra y la solución resulta burda e ineficaz para resolver el problema. Pero el fondo de la cuestión se acierta (seguramente por casualidad): el reparto interno de competencias financieras, y su ejercicio, podrá ser enjuiciado a la luz del Derecho Comunitario en la medida en que el régimen jurídico resultante pueda *afectar* a alguna de las instituciones básicas de aquél. Pero para estar en condiciones de enjuiciar la (in)compatibilidad con dicho marco comunitario, previamente, el régimen jurídico debe estar lo suficientemente delimitado.

De los distintos aspectos que podrían ser objeto de una mejor clarificación en nuestro sistema de reparto de poder financiero entre los diversos órdenes de gobierno, sin duda el problema del poder tributario y los títulos competenciales que sustentan su ejercicio por el Estado central y las Comunidades Autónomas ocupa un lugar central. Recuérdese que uno de los elementos claves en el razonamiento de la Comisión y también del TJCE es determinar *de quién es la medida establecida*, lo que se traduce en una triple pregunta: quién ha establecido la medida –el ente subcentral o el Estado–, y siendo el primero: con qué grado de libertad cuenta para establecerla (i.e. condiciona el Estado su establecimiento, señala los parámetros o límites para ello) y si hay alguna compensación financiera o transferencia de fondos del Estado a la región de manera que, desde una perspectiva puramente económica, la medida no se haya establecido autónomamente. Trasladando estas preguntas al modelo español, encontramos muchas zonas de sombra, como hemos señalado en diversos lugares de este artículo. En relación con los tributos concertados o convenidos, y siguiendo el orden de las preguntas: es claro que son establecidos por las provincias forales<sup>100</sup> y la Comunidad autónoma, respectivamente, pero ¿puede afirmarse en todo caso que estos entes subcentrales desempeñan, como exige el TJCE, «un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las

<sup>100</sup> Hay diversas teorías doctrinales para explicar el poder tributario que ejercen las provincias forales, como la que sostiene que se trata de una «subrogación» en el poder tributario del Estado (T. R. FERNÁNDEZ); véase un resumen en: DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 45 y ss. (en especial notas a pie 72 y 73).



empresas localizadas en el territorio de su competencia», o que cuentan con un «estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central»? En segundo lugar, y habida cuenta de la existencia de normas *armonizadoras ex ante* en materia tributaria (las citadas leyes del concierto y de convenio), además de las disposiciones constitucionales (artículos 156 y 157), ¿puede afirmarse que todas las medidas en estos tributos se han establecido «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido»? Finalmente, y puesto que el cupo es también una forma de compensación financiera, ¿debe 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 indirecta?<sup>101</sup>. Recuérdese que el TJCE exige que el ente regional soporte íntegramente las consecuencias financieras de la reducción de tipos, de manera que la pérdida de ingresos no se vean compensadas «por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central».

En relación con los impuestos cedidos y las medidas establecidas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus relativamente aún novedosas potestades normativas, ¿puede decirse que son medidas *regionales* pese a tratarse de potestades normativas *delegadas* mediante una Ley marco del artículo 150.1 de la Constitución? O teniendo en cuenta que el alcance y condiciones de dicho ejercicio está enmarcado por la LOFCA y la LSF, es claro que siempre hay intervención estatal, ¿pero es ésta determinante? Finalmente, ¿impide la existencia de los fondos de nivelación y de suficiencia previstos en esta última norma que pueda considerarse la existencia de una cierta autonomía económica? ¿y la aplicación del Fondo de Compensación Interterritorial, previsto en el art. 158 de la Constitución?

Que las preguntas derivadas de esta jurisprudencia del TJCE puedan estar mal formuladas, o lo que es lo mismo, formuladas sólo *ad hoc* para el caso Azores, no merma la relevancia de su contestación para una mejor coordinación entre el poder tributario autonómico y la progresiva integración fiscal en la Unión Europea. En un contexto de reforma estatutaria como el presente, sería deseable por ejemplo que el problema del título competencial habilitante para el ejercicio de competencias normativas en los impuestos cedidos fuera objeto de una suficiente precisión jurídica. Habida cuenta de la similitud de buena parte de los límites exigibles al ejercicio de potestades normativas en algunos de los impuestos cedidos y en los impuestos concertados o convenidos, no les falta razón a algunos comentaristas (J. RAMALLO MASSANET) cuando se preguntan acerca de las diferencias prácticas entre ambas clases de tributos *de normativa compartida* o *coordinados*<sup>102</sup>. La falta de

<sup>101</sup> 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 resto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, núm. 83/2000, pgs. 137 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico...* cit. pgs. 82 y ss.

<sup>102</sup> RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo» a DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Madrid: Civitas, 1995.

definición no es sólo un problema jurídico susceptible de «resucitar» en cada desacuerdo en la negociación de un nuevo modelo o sistema de financiación autonómica, es también una problema esencial de la definición de nuestro modelo de Estado.

Por otro lado, nótese que el caso Azores no es más que una muestra más de que el Derecho Financiero es una de las ramas del Ordenamiento jurídico que se ve afectada con mayor intensidad por la integración de España en la UE<sup>103</sup>. Se está produciendo una armonización silenciosa en materia tributaria, impulsada en buena parte por el activismo judicial del Tribunal de Justicia y en la misma medida por la inacción de los Estados. El déficit democrático que de ello resulta, su particular incidencia en la materia tributaria (contenida en el incumplimiento del famoso brocardo del parlamentarismo inglés: *No taxation without representation*), y los efectos asimétricos de una armonización que en el fondo se encuentra al albur de los casos que llegan al Tribunal, ofrecen un panorama confuso por ello difícil de reconducir a una mínima lógica (jurídica o de cualquier tipo) que lo haga comprensible. A mayor abundamiento, nótese que las sucesivas adaptaciones que esta suerte de armonización fiscal impropia o indirecta han provocado en el derecho tributario de los Estados miembros, y muy en especial en la fiscalidad directa tiene evidentes consecuencias sobre los principios tradicionales de la materia tributaria, por ejemplo el principio de justicia tributaria. La principal es la propia incoherencia con éstos de partida, pues el TJCE enjuicia las normas fiscales desde un anti-proteccionismo fiscal derivado del principio de no discriminación, con el objeto de hacer efectivas las libertades comunitarias sobre las que se sustenta el mercado interior, de manera que la estructura del sistema fiscal de un Estado, o su estructura interna de reparto de poder tributario, apenas pueden ser tomadas en consideración<sup>104</sup>. Y aunque es cierto que en muchas ocasiones el efecto de esta jurisprudencia puede consistir precisamente en salvaguardar la igualdad tributaria, al expulsar del ordenamiento normas que eran también discriminatorias para los nacionales (piénsese en el caso de fondo enjuiciado en la STC 96/2002), o que, en materia tributaria, no resultaban coherentes con la capacidad económica, tal resultado no es directamente buscado<sup>105</sup>, pues el Tribunal no opera en ningún caso con las tradicionales categorías tributarias de los Estados miembros, ni con sus principios. Otro efecto *secundario* de tal

<sup>103</sup> Una excelente y clara exposición de esta incidencia puede verse en los siguientes tres trabajos: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: Edersa, 2000, pgs. 27 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea». REDF, núms. 109-110/2001, pgs. 115 y ss.; GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo». RDFyHP, vol. 51, núm. 259/2001, pgs. 257 y ss.

<sup>104</sup> GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del Derecho Comunitario Europeo en la Configuración jurídica del Derecho Financiero... cit. pgs. 259 y ss.».

<sup>105</sup> HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der «Europatauglichkeit» und «Wettbewerbsfähigkeit» des Steuersystems». *Steuer und Wirtschaft*, 4/2005, pg. 318.

jurisprudencia, aún no suficientemente contrastado aunque seguramente perceptible en la reciente reforma del IRPF en España (Ley 35/2006), es que los Estados miembros terminen por limitar el número y alcance de sus beneficios fiscales (exenciones, deducciones y otras técnicas desgravatorias) pues, por razones evidentemente presupuestarias, ya no son asumibles cuando deben ser hechas extensivas a todos los no residentes, residentes en la Unión Europea. En fin, es obvio que la solución a este problema pasa por un replanteamiento del modelo de integración *tributaria*, o más bien del establecimiento de tal modelo; en palabras de F. VANISTENDAEL, «los Estados miembros deberían aprender a convivir con este fenómeno, y si quieren hacer algo al respecto, más les vale ponerse de acuerdo para legislar a nivel comunitario»<sup>106</sup>.

Adicionalmente, el caso Azores es una buena muestra de un proceso más amplio, que sólo mencionaremos aquí, y es el efecto a la vez centralizador y de auténtica modulación del reparto interno de competencias entre los diversos órdenes de gobierno que ha tenido y previsiblemente ha de tener en el futuro la integración en la Comunidad europea para los Estados descentralizados o casi federales, como el nuestro. En efecto, frente a la ya casi «mátrica» reiteración formal de nuestros Tribunales en el sentido de que la integración en la Comunidad y por lo tanto la recepción del Derecho comunitario en sus diversas formas «no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias» (STC 96/2002, de 25 de abril<sup>107</sup>, lo cierto es que hay muchas muestras de lo contrario, como ha puesto de relieve la doctrina<sup>108</sup>. Por ello, aunque habrá que esperar posteriores desarrollos de esta nueva línea jurisprudencial que se abre con Azores, no es descartable que el citado efecto centralizador, en particular, se pueda producir también en esta materia.

Finalmente, el caso que nos ocupa es también una clara muestra de la creciente incidencia que tiene el denominado «derecho blando» (*soft law*) comunitario en la delimitación de las competencias de los Estados miembros. En efecto, precisamente en relación con las Ayudas de Estado, no es la

<sup>106</sup> VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3/2003, pg. 143.

<sup>107</sup> Cita el Tribunal en el mismo sentido las siguientes Sentencias: SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, F. 2; 64/1991, de 22 de mayo, F. 4; 76/1991, de, 11 de abril, F. 3; 115/1991, de 23 de mayo, F. 1; 236/1991, de 12 de diciembre, F. 9; 79/1992, de 28 de mayo, F. 1; 117/1992, de 16 de septiembre, F. 2; 80/1993, de 8 de marzo, F. 3; 141/1993, de 22 de abril, F. 2; 112/1995, de 6 de julio, F. 4; 146/1996, de 19 de septiembre, F. 2; 148/1998, de 2 de julio, F. 8; y 21/1999, de 25 de febrero, F. 1.

<sup>108</sup> Especialmente ilustrativo y útil en este sentido es el trabajo de: PÉREZ TREMPES, P.; VIOLINI, L.: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMPES, P. (Dirs.); GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005, pgs. 501 y ss., y referencias allí citadas, en particular en notas a pie 15 y 20 a 25.

primera vez que la Comisión Europea utiliza sus recomendaciones como una «puerta de atrás» para conseguir una suerte de armonización fiscal<sup>109</sup> radicalmente impropia.

En todo caso, y al mismo tiempo, el análisis de la jurisprudencia interna española en relación con el Derecho financiero comunitario, o del Derecho comunitario y su aplicación al Derecho financiero interno, no ofrece un panorama más claro ni por ello menos desolador para el jurista de a pie. La torpe interpretación de las categorías comunitarias por algunos de nuestros Tribunales muestra el largo camino por recorrer en la integración de un Derecho que, en buena medida, parece seguir considerándose *extranjero*<sup>110</sup>. Y es que si no hay más casos *españoles* ante el TJCE es también porque nuestros Tribunales no suelen considerarlo necesario<sup>111</sup>.

## 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 Autònoms, 1999.

ALDESTAM, M. E. C. *State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion*. Uppsala: Iustus Förlag, 2005.

ALONSO ARCE, I. El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9/12/2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 20/10/2005. En *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 13/2005.

BACON, K. State Aids and General Measures. En *YEL*, 1997, volumen 17.

BÁEZ MORENO, A.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». *Noticias de la Unión Europea*, 2006 (en prensa).

BIRK, D.: «Steuerzweck und Steuerbegriff». *Steuer und Studium*, Heft. 6/1986.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Jurispruden-*

<sup>109</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una aproximación al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?...» cit. pgs. 22 y ss., con mayores referencias, en particular pgs. 102 y 114.

<sup>110</sup> No deja de ser paradójico que el TS utilice el argumento de las Ayudas en relación con el poder tributario de las Provincias forales vascas cuando precisamente en estos momentos no hay ningún procedimiento de Ayuda ilegal formalmente abierto.

Puede verse un listado de las Ayudas pendientes en: [http://ec.europa.eu/community\\_law/eulaw/pdf/communication-espagne.pdf](http://ec.europa.eu/community_law/eulaw/pdf/communication-espagne.pdf) (con acceso el 6 de noviembre de 2006).

<sup>111</sup> Como botón de muestra, recuérdese el caso de la más que probable incompatibilidad de la tasa sobre el juego con la VI Directiva de IVA y la persistente, e injustificada, negativa de nuestros tribunales a plantear la cuestión prejudicial que se demandaba en el proceso; en detalle véase: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «La necesaria eliminación de los tributos sobre el Juego en España», en: PALOMAR OLMEDA, A. (Coord.): *La fiscalidad del juego en España*. Madrid: Thomson-Aranzadi, 2006, pgs. 219 y ss.

*cia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1996-1999)*. Madrid: La Ley, 2000.

CASADO OLLERO, G. Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE. En *Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1986.

CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE». *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario*. Granada: TAT, 1987.

CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto 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. En *Quincena Fiscal*, núm. 2/2005.

FALCÓN Y TELLA, R. En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (II): régimen de ayudas y libertad de establecimiento. En *Quincena Fiscal*, núms. 3-4/2005.

FALCÓN Y TELLA, R. «La libertad de establecimiento y la eficacia extraterritorial del régimen de Concierto o Convenio». En *Quincena Fiscal*, núm. 16/1995.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas de estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas (colección Cuadernos de Estudios Europeos), 1993.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 38/1993.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; GONZÁLEZ CAMPOS, J. D.; MUÑOZ MACHADO, S. (dirs.) *Tratado de Derecho comunitario europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*. Madrid: Civitas, 1986.

GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación Autónoma y Derecho Comunitario». CT, núm. 85/1998.

GARCÍA PRATS, A.: «Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo». RDFyHP, vol. 51, núm. 259/2001.

HERRERA MOLINA, P. M. La exención tributaria. Cóllex: Madrid, 1990.

HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der “Europatauglichkeit” und “Wettbewerbsfähigkeit” des Steuersystems». StuW, 4/2005.

ISAAC, G. *Manual de Derecho comunitario general*. Barcelona: Ariel Derecho, 2000.

## BIBLIOGRAFÍA

LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos: Madrid, 1988.

MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2004.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias». NUE, núm. 196/2000.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea». REDF, núms. 109-110/2001.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: Edersa, 2000.

MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

MEDINA GUERRERO, M.: «Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992». REDC, núm. 35/1992.

MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: CEC, 1992.

NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

ORÓN MORATAL, G.: «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». REDF, núm. 97/1998.

ORTIZ CALLE, E.: «Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado». *Impuestos*, núm. 24/2000.

PANAYI, C. H. State Aid and Tax: the third way? En *International Tax Review*, Volumen 32, números 6/7, 2004.

PÉREZ TREMP, P.; VIOLINI, L.: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMP, P. (Dir.).; GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

PINTO, C. *Tax competition and EU Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003 (EUCOTAX, Volumen 7).

RAMALLO MASSANET, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas». REDC, núm. 39/1993.

RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo» a DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Madrid: Civitas, 1995.

RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos de financiación autonómica». PEE, núm. 51/1995.

- ROSS, M. State Aids and National Courts: definitions and other problems, a case of premature emancipation. En *Common Market Law Review*, núm. 37, 2000, Volumen I.
- RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional de la autonomía*. Madrid: Tecnos, 1994.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en: PECES-BARBA MARTÍNEZ, G.; RAMIRO AVILÉS, M. A. (Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «La necesaria eliminación de los tributos sobre el Juego en España», en: PALOMAR OLMEDA, A. (Coord.): *La fiscalidad del juego en España*. Madrid: Thomson-Aranzadi, 2006.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas», en: MORERA MAUÉS, A. G.; GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (Coords.): *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Valencia: Tirant lo Blanch-Derecho comparado, 2005.
- SCHINA, D. *State Aids Under Article 92 to 93*. Oxford: USC, 1987.
- SCHÖN, W. Taxation and State Aid Law in the European Union. En *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999.
- SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas: Madrid, 1983.
- URIOL EGIDO, C. Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco. En *Impuestos*, núm. 15/16, 2003.
- VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, n. 3/2003.
- VOGEL, K.: «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft*, núm. 2/1977.
- WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- WINTER, J. A. Re(de)fining the notion of State Aid in article 87.1 of the EC Treaty. En *Common Market Law Review*, núm. 41, 2004.

## *BIBLIOGRAFÍA*

WISHLADE, F. *Regional State Aid and competition policy in the European Union*. Netherlands: Klumer Law International, 2003.

ZUBIRI, I.: «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al resto de Comunidades Autónomas». *Papeles de Economía*, núm. 83/2000.