

EL REQUISITO DE LA SELECTIVIDAD EN LAS AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL Y SU INCIDENCIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL: DOS EJEMPLOS RECIENTES

BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

Profesora titular de la Universidad de Alicante

RESUMEN

A pesar de que las subvenciones constituyen la clásica y más clara manifestación de ayuda de Estado, éstas pueden revestir diversas formas, como las medidas fiscales. El amplio criterio de la Comisión califica como ayuda de Estado de carácter fiscal a un gran número de beneficios o regímenes especiales fiscales de los Estados miembros, como por ejemplo, la controvertida medida española prevista en el artículo 12.5 del TRLIS. Por otro lado, el reciente giro jurisprudencial del TJCE enunciado en el caso Azores y desarrollado recientemente en relación con las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones Forales del País Vasco tiene una indudable repercusión en su consideración como ayuda de Estado, pues ahora dicha calificación depende del grado de autonomía del ente territorial que la adoptó.

Palabras clave: Ayudas de Estado. Medida fiscal selectiva. Beneficios Tributarios. Selectividad.

ABSTRACT

Although the subsidies constitute the classic and clearer manifestation of State aid, these can have diverse forms, as the fiscal measures. The wide criterion of the Commission qualifies as State aid of fiscal character to a great number of benefits or special fiscal regimes of the States members, as for example, the controversial Spanish measure foreseen in the article 12.5 TRLIS. On the other hand, the recent jurisprudential turn of the ECJT enunciated in the Azores case and recently developed in connection with the fiscal measures adopted by the Basque Local Council has an unquestionable repercussion in its consideration as State aid because now this qualification depends on the grade of autonomy of the territorial entity that adopted it.

Key Words: State aids. Selective fiscal measure. Tributary benefits. Selectivity.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. EL RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 12.5 DEL TRLIS Y SU POSIBLE CALIFICACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO.
- III. EL REQUISITO DE SELECTIVIDAD EN LAS AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL: EL CAMBIO DE ORIENTACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA EN LAS MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS DIPUTACIONES FORALES.

I. INTRODUCCIÓN

En los artículos que el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) destina a la regulación de las ayudas de Estado (artículos 87 a 89) no es posible encontrar una definición de qué es una ayuda de Estado. Tan sólo el apartado 1 del artículo 87 nos facilita una idea de qué debe entenderse por ayuda de Estado a partir de una serie de condiciones o requisitos que una ayuda otorgada por un Estado debe reunir para ser considerada una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Este apartado, que es completado con un sistema de derogaciones y excepciones, presenta un planteamiento amplio del concepto de ayuda de Estado, pero sin definirlo de manera clara y concisa. De la dicción de este precepto es posible extraer los requisitos que, en caso de cumplirse, determinarán la existencia de una ayuda de Estado. En primer lugar, se exige que los recursos que constituyen la ayuda en liza tengan un origen estatal.

En segundo término, esta ayuda debe beneficiar a determinadas empresas únicamente, es decir, es requisito indispensable que se pueda predicar la selectividad de dicha medida.

Ocupando el tercer lugar, encontramos la exigencia de que la empresa en cuestión obtenga una ventaja o beneficio económico.

El último de los requisitos exige que dicha ayuda falsee o amenace falsear la competencia y que repercuta en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, esto es, se exige la incompatibilidad de esta ayuda con el mercado común.

Como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante, TJCE o Tribunal) en numerosas ocasiones la calificación de una ayuda como ayuda de Estado requiere el cumplimiento de todos los requisitos

del artículo 87.1 del Tratado⁽¹⁾. Dichos requisitos son, a su vez, imprecisos, por lo que la labor interpretativa de los órganos comunitarios y, en especial, la del TJCE resulta imprescindible para el correcto análisis de esta figura.

El primer requisito que debe cumplir una medida para ser considerada ayuda de Estado es su procedencia estatal. Debe precisarse que el término «Estado» se interpreta de manera amplia, de manera que se deben entender comprendidos en este concepto: en primer término, todos los órganos e instituciones estatales que son titulares de los Poderes Legislativo y Ejecutivo.

En segundo lugar, debe también aceptarse que constituye una ayuda de Estado cualquier medida otorgada por entes o instituciones públicas distintas del gobierno central, tales como las Comunidades Autónomas en España, los Länder en Alemania o las Regioni en Italia. La imputación a los Estados de las medidas que constituyen una ayuda de Estado de carácter fiscal adoptadas por entidades territoriales resulta del sistema general previsto por el Tratado, para el cual el único interlocutor de la Comisión es exclusivamente el Estado.

Igualmente, se imputará al Estado la concesión de la ayuda, aunque ésta sea concedida por instituciones, órganos y personas, cuya actividad puede ser imputada directa o indirectamente al Estado, pues basta que el órgano concedente haya actuado bajo las órdenes o esté en la esfera de influencia del Estado, para que el Tribunal considere la medida concedida por el propio Estado.

En último término, el concepto amplio de Estado que se maneja en la jurisprudencia del TJCE y el TPI comprende al Estado incluso cuando la ayuda sea concedida por empresas privadas, en determinados supuestos.

Como segundo requisito, el artículo 87 del TCE exige que la medida en cuestión beneficie a determinadas empresas o producciones únicamente; de la redacción de este segundo requisito se derivan dos implicaciones distintas:

- Por un lado, que el beneficiario de la ayuda debe ser una categoría de sujetos en concreto, es decir una empresa.
- Y, por otro lado, que la medida debe tener carácter selectivo.

Según reiterada jurisprudencia del TJCE en el ámbito de las ayudas de Estado, por «empresa» debe entenderse «cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico y de su modo de financiación». A su vez, el propio Tribunal define la realización de una «acti-

(1) Véanse las Sentencias del TJCE de 15 de julio de 2004, C-345/02; de 21 de marzo de 1990, Bélgica contra Comisión, «Tubemeuse», C-142/87, apartado 25; de 14 de septiembre de 1994, España contra Comisión, Asuntos acumulados C-278/92 a C-280/92, apartado 20; de 16 de mayo de 2002, Francia contra Comisión, Asunto C-482/99, apartado 68, y de 24 de julio de 2003, Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, Asunto C-280/00, apartado 74.

vidad económica» como «cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado».

Por tanto se exige, para apreciar la existencia de una ayuda de Estado, que el beneficiario sea una empresa y ello con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. Es decir, es irrelevante a efectos de determinar la existencia de una ayuda de Estado: el tipo de empresa o su tamaño y el estatuto de su titular, la personalidad jurídica pública o privada del empresario, la existencia o no de ánimo de lucro en la realización de la actividad (pues, como el Tribunal ya ha declarado, los establecimientos sin ánimo de lucro no quedan excluidos, en principio, de la calificación como empresa en el sentido del artículo 87 del TCE⁽²⁾) y la concreta actividad económica de la empresa.

Por lo que se refiere al carácter selectivo de la medida, para que una determinada medida sea considerada contraria al mercado común, se exige que favorezca únicamente a determinadas empresas de un sector, frente al resto de empresas de ese sector, que no se ven favorecidas por dicha medida y quedan, por tanto, en peor situación; es decir, se exige que la medida en cuestión sea selectiva.

El criterio de la especificidad es el más difícil de establecer en una medida, a pesar de su importancia. El TJCE ha establecido en este tema una consolidada doctrina, en el sentido de defender que una medida es selectiva cuando no es aplicable a todas las empresas de un Estado, de manera que favorece exclusivamente a determinadas empresas o producciones⁽³⁾.

El tercer y último grupo de medidas selectivas *de facto* se refiere a las medidas generales que son susceptibles de influir en el comercio a favor de determinadas empresas de un Estado.

En lo que al tercer requisito se refiere, es decir, en cuanto a la existencia de un beneficio económico o ventaja, como recientemente ha reiterado el TPI en Sentencia de 7 de junio de 2006, Ufex y otros contra Comisión, Asunto T-613/97, el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas.

(2) Véanse, en este sentido, las Sentencias de 22 de marzo de 1977, *Steinike & Weinlig*, Asunto 78/76, apartados 16 a 18, y de 16 de noviembre de 1995, *Fédération française des sociétés d'assurance* y otros, Asunto C-244/94, apartado 21.

(3) Véanse, en este sentido, las Sentencias del TJCE de 26 de septiembre de 1996, Francia contra Comisión, Asunto C-241/94, apartado 24, de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, Asunto C-200/97, apartados 40 y 41; de 17 de junio de 1999, Bélgica contra Comisión, Asunto 75/97, apartado 26 y Sentencia del TPI de 29 de septiembre de 2000, *CETM* contra Comisión, Asunto T-55/99, apartado 39.

Debido a la interpretación amplia y extensiva que del concepto de ayuda de Estado ha venido realizando la jurisprudencia comunitaria, deben incluirse en el concepto de ayuda de Estado no sólo las prestaciones positivas como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. Entre la gran variedad de supuestos en los que se aprecia la existencia de una ayuda de Estado y el gran número de formas que puede adoptar esta ayuda, destacamos: la reducción de cargas sociales, la concesión de créditos blandos o a bajo o nulo tipo de interés, la concesión de las garantías estatales prestadas sin seguir el criterio del inversor privado (criterio al que haré referencia seguidamente), la renuncia efectiva a los créditos públicos, una exoneración de la obligación de pago de multas u otras sanciones pecuniarias, o la no aplicación de la normativa reguladora de la situación de quiebra a una determinada empresa permitiendo que siga con su actividad, la inactividad del Estado que beneficie a una empresa al no exigirle el pago de determinadas deudas fiscales y relativas a la Seguridad Social, etc...

Además de la gran variedad de medidas que pueden ser consideradas como ayuda de Estado, debe ponerse de manifiesto que el TPI, en Sentencia de 27 de enero de 1998, *Landbroke Racing contra Comisión*, Asunto T-67/94, ha considerado irrelevante el carácter permanente o temporal de la ventaja concedida.

Por último, el cuarto requisito exige la incompatibilidad de la medida con el mercado común; esta exigencia de incompatibilidad alberga dos requisitos distintos:

- El primero, que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.
- El segundo, que falseen o amenacen falsear la competencia.

La afectación de los intercambios entre Estados miembros es un requisito *sine qua non* para la consideración de ayuda de Estado, requisito que también ha sido objeto de una interpretación laxa de la jurisprudencia comunitaria, la cual no sólo considera satisfecho este requisito cuando se produce una alteración real en el comercio intracomunitario, sino, también, cuando los intercambios pueden verse potencialmente afectados.

En cuanto al falseamiento de la competencia, nuevamente debe constatar-se que este concepto es, asimismo, objeto de una interpretación amplia. Según la jurisprudencia, basta que la medida controvertida alivie las cargas de la empresa beneficiaria, reforzando así su posición con respecto a otras empresas competidoras, para que se falsee la competencia.

Como se ha expuesto hasta ahora, todas aquellas medidas que cumplan los requisitos previstos en el artículo 87.1 del TCE tienen la consideración de ayuda de Estado prohibida. Sin embargo, el propio Tratado, en los apartados 2 y 3 del artículo 87, prevé una serie de medidas que, a pesar de reunir todos los requisitos previstos para ser consideradas como ayudas de Estado, se declaran compatibles o pueden llegar a ser declaradas compatibles con el mercado común, a pesar de que son *a priori* incompatibles con el mercado común.

Debido, como ya hemos comentado, a la multitud de formas que pueden revestir las ayudas de Estado, éstas pueden consistir bien en un gasto público, como sería el caso de las ayudas de Estado en forma de subvenciones, consistentes en una erogación de caudales públicos a fondo perdido, o bien pueden consistir en un no ingreso de determinadas cantidades que se deberían haber ingresado, como sucede en los casos en los que el Estado concede una exención, una reducción de tipos, una bonificación, etc... En estos casos estaremos ante lo que la doctrina hacendística ha venido a denominar un «gasto fiscal».

En este contexto, y siguiendo a SOLER ROCH, «el principio general de prohibición de las ayudas de Estado ilegítimas se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, constituyendo de este modo, una importante limitación a tener en cuenta en el ejercicio del poder tributario y por ende, un elemento condicionante de las políticas fiscales nacionales, incluso en aquellas materias que no son objeto de armonización o respecto de las cuales opera el principio de subsidiariedad» (4). Habida cuenta de la importancia de esta cuestión, en este trabajo se van a analizar dos cuestiones concretas en relación con la adopción de medidas fiscales en el ámbito español: la primera de ellas, la eventual calificación como ayuda de Estado de carácter fiscal del apartado 5 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y la segunda de estas cuestiones, la problemática que encierra la adopción de incentivos fiscales por parte de las Diputaciones Forales del País Vasco.

II. EL RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 12.5 DEL TRLIS Y SU POSIBLE CALIFICACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO

A) DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN

Actualmente el artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelan-

(4) SOLER ROCH, M.ªT., «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, 2006, pág. 13.

te, TRLIS) bajo la rúbrica «Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales» prevé diversos regímenes de deducciones para diversos casos. Este trabajo se centra en el estudio del apartado 5 de este precepto, que fue introducido en la normativa tributaria española por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001, y posteriormente recogido por el citado Real Decreto Legislativo 4/2004, y entró en vigor el 1 de enero de 2002.

Este apartado posibilita que una empresa que tribute en España por este impuesto deduzca de su renta imponible el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de una participación de, como mínimo, un 5 por 100 de una empresa extranjera, en tramos anuales iguales, durante los 20 años siguientes a la adquisición, al establecer que:

«Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico⁽⁵⁾ contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación».

Por fondo de comercio financiero debe entenderse, pues, el exceso de precio que una sociedad paga cuando adquiere participaciones en el capital de otra sociedad. Es un exceso de precio a un mayor valor del inmovilizado inmaterial que no está registrado en la contabilidad de la empresa participada, pero que sí se refleja en el precio de adquisición de sus participaciones.

Como regla general, desde un punto de vista contable, se admite la dotación de una provisión correspondiente a la depreciación de la participación imputable a ese fondo de comercio. Sin embargo, a efectos fiscales, este gasto (constituido por el exceso de precio respecto del valor teórico de la participación) no será deducible, ya que, fiscalmente, el gasto deducible es la diferencia entre el valor teórico final y el valor teórico inicial.

(5) La actual redacción de este precepto utiliza la terminología «patrimonio neto», pero hemos preferido reproducir en este trabajo el texto del artículo que es objeto de análisis por la Comisión.

La trascendencia de esta previsión reside en que constituye una excepción a esta regla general, al permitir la deducción fiscal de este fondo de comercio cuando corresponda a adquisiciones de participaciones en entidades no residentes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 del TRLIS, esto es:

- a) que el porcentaje de participación, directa o indirecta en la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100 durante un período mínimo de un año;
- b) que la empresa extranjera esté sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en España. Se considerará cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal;
- c) que los ingresos de la empresa extranjera procedan principalmente de actividades empresariales en el extranjero. Se entenderá cumplido este requisito cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos de la empresa participada:
 - No sean ingresos pertenecientes a una categoría sujeta a las normas españolas contrarias al aplazamiento fiscal aplicables a las empresas extranjeras controladas y estén gravados como si fueran ingresos obtenidos en España⁽⁶⁾.
 - Sean ingresos por dividendos siempre que, además de cumplirse los requisitos relativos a la naturaleza del ingreso de participación, el porcentaje de participación, directa o indirecta, en la entidad no residente sea de, al menos, el 5 por 100, durante un período mínimo de un año.

B) EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN ABIERTO POR LA COMISIÓN: ARGUMENTOS DE LA COMISIÓN PARA SU CALIFICACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO

Con fecha de 10 de octubre de 2007, la Comisión notificó al Gobierno de España su decisión de incoar el procedimiento formal de investigación previs-

⁽⁶⁾ Se considera expresamente que cumplen estos requisitos las rentas procedentes de las siguientes actividades: el comercio al por mayor (cuando ni el país de origen de las mercancías ni los clientes de la empresa participada están en España), los servicios prestados a beneficiarios que no tengan su domicilio social en España, los servicios financieros prestados a clientes no residentes en España y los servicios de seguro relativos a riesgos no situados en España.

to en el artículo 88.2 del TCE⁽⁷⁾. Según la normativa aplicable, el procedimiento pertinente a este caso es el procedimiento relativo a las ayudas ilegales⁽⁸⁾, que se aplica a una medida que se viene aplicando y que está bajo sospecha de constituir una ayuda de Estado. El procedimiento se inicia por la Comisión, que puede tener conocimiento de la existencia de la medida por cualquier medio, incluso la denuncia anónima. En este caso en concreto, fue una denuncia de un operador privado que prefirió quedar en el anonimato la que informó a la Comisión⁽⁹⁾.

En su invitación a presentar observaciones⁽¹⁰⁾, la Comisión hace público que tiene serias dudas sobre la compatibilidad de esta medida con el mercado común, sirviéndose para ello de varios argumentos, al constatar que, en su opinión, la medida reúne los cuatro requisitos exigibles para la existencia de una ayuda de Estado, como hemos comentado con anterioridad en este trabajo. En primer lugar, la Comisión observa que la medida implica el uso de recursos del Estado, ya que supone la renuncia a ingresos tributarios, que se corresponde con una reducción de la deuda fiscal de las empresas que se acojan al régimen previsto en el artículo 12.5 del TRLIS, admitiendo en este caso que la renuncia a los ingresos fiscales es equivalente a gastos de Hacienda y, en este sentido, afecta a los recursos del Estado.

En segundo término, la Comisión considera que la medida beneficia únicamente a determinadas empresas, en la medida en que proporciona ventajas reservadas a empresas que realizan inversiones de explotación en empresas extranjeras que llevan a cabo directamente actividades económicas en el extranjero, sin que, al parecer, se concedan las mismas ventajas directas para las inversiones similares a empresas españolas.

Como medida fiscal que es, la Comisión se plantea que, tal vez, estuviera justificada por la lógica interna del sistema fiscal español (argumento que ha argüido el Gobierno español en su defensa en este procedimiento, junto al razonamiento de que la medida se encontraba justificada por el principio de neutralidad impositiva), caso en que no tendría la condición de medida selectiva.

(7) Dado que los aspectos procedimentales son regulados con gran parquedad en el TCE, el 22 de marzo de 1999 se aprobó (aplicable desde el 16 de abril) el Reglamento 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo, sobre normas de procedimiento en materia de ayudas públicas.

(8) Regulado en los artículos 10 y siguientes del Reglamento 659/1999.

(9) Previamente, varios diputados del Parlamento Europeo advertían, mediante varias preguntas escritas dirigidas a la Comisión (Preguntas n.ºs E-4431/05, E-4772/05 y E-5800/06) de la introducción en la normativa española de este régimen fiscal.

(10) Publicada en el DOCE C311/23, el 21 de diciembre de 2007.

Sin embargo, la Comisión concluye que la medida constituye una excepción no justificada al sistema tributario español. En primer lugar, la Comisión considera que la medida tiene carácter excepcional, pues, en su opinión, la medida no puede justificarse (como pretende el Gobierno español) por ser considerada como un mecanismo previo para evitar la doble imposición de futuros dividendos que se gravarían cuando se realizaran los futuros beneficios y que no deberían ser gravados dos veces cuando se reparten a la empresa que posee una participación significativa por cuya adquisición se pagó el fondo de comercio. Las razones que llevan a la Comisión a no aceptar esta justificación son, de un lado, el hecho de que el régimen no requiere que los beneficios actuales o futuros estén gravados efectivamente en España o en el extranjero para poder disfrutar de la amortización, y, de otro lado, los dividendos recibidos procedentes de una participación significativa en una empresa extranjera ya se benefician tanto de la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS como del crédito fiscal directo previsto en el artículo 32 del mismo texto legal.

Por otro lado, la Comisión no considera que dicha medida excepcional se encuentre justificada por la lógica del sistema tributario español debido, en su opinión, a que el régimen no tiene como objetivo paliar la diferencia de tratamiento fiscal entre una adquisición seguida de una combinación de empresas y una adquisición de participaciones sin combinación de empresas, ya que una combinación de empresas y una compra de participaciones son objetivamente diferentes y no pueden tratarse como si fueran lo mismo a efectos fiscales. A este respecto la Comisión observa que el fondo de comercio financiero que procede de la adquisición de participaciones nacionales no puede amortizarse, mientras que la amortización del fondo de comercio financiero de las empresas extranjeras se amortiza cuando se cumplen ciertas condiciones. El tratamiento fiscal diferente del fondo de comercio financiero de las empresas extranjeras y de las nacionales constituye una diferencia establecida por el régimen en cuestión, que no es necesaria ni proporcional para garantizar el logro de los objetivos de neutralidad supuestamente perseguidos por el citado régimen⁽¹¹⁾.

Por lo que se refiere al tercer requisito, es decir, la existencia de un beneficio económico o ventaja, ésta existe al reducirse las cargas fiscales que la empresa que se acoja al régimen del artículo 12.5 del TRLIS debería normalmente soportar. Sin embargo, es posible presentar una objeción a la existencia de esta ventaja, pues tiene carácter temporal, ya que la ventaja fiscal que resulta de la amortización del fondo de comercio financiero se recupera en el momento de la venta de las participaciones adquiridas. No obstante, ni la

(11) Apartado 40 de la Decisión de la Comisión.

Comisión ni la jurisprudencia comunitaria⁽¹²⁾ consideran este carácter temporal un impedimento para considerar la existencia de una ventaja.

Y por último, en cuanto a la incompatibilidad de la medida con el mercado común, nota que constituye el cuarto requisito para la configuración de una medida como ayuda de Estado, la Comisión entiende que el régimen falsea el mercado de las adquisiciones de empresas al favorecer a los adquirentes españoles frente a los competidores extranjeros, incluidos los establecidos en otros Estados miembros, por lo que se refiere a las ofertas de adquisición de participaciones significativas fuera de España. Al suponer este régimen una condonación de impuestos para las inversiones en el extranjero realizadas en España, dicho régimen altera la competencia leal al captar la localización de sociedades de cartera internacionales en España, al tiempo que excluye de la medida las inversiones locales tales como la adquisición de empresas nacionales en España. Además, continúa la Comisión, al fomentar la adquisición española de empresas extranjeras, el régimen en cuestión altera las decisiones normales de inversión de las empresas españolas, motivo por el cual parece ser incompatible con el mercado común⁽¹³⁾.

C) VALORACIÓN DEL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 12.5 DEL TRLIS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN LA MATERIA

Es evidente que esta medida fiscal va dirigida únicamente a un grupo de sociedades en concreto: aquellas que tributen en España por este impuesto y que adquieran una participación de, como mínimo, un 5 por 100 de una sociedad extranjera, si se cumplen ciertos requisitos. En consecuencia, no podrán beneficiarse de este beneficio fiscal las sociedades que tributen en España por el Impuesto sobre Sociedades que adquieran participaciones de sociedades extranjeras sin reunir los requisitos para disfrutar de esta deducción, así como las sociedades que adquieran participaciones de empresas no extranjeras.

Sin embargo, la Comisión considera que la medida afecta al comercio entre Estados miembros, tanto en el mercado interno como en el internacional, pues considera que, al conceder una ventaja económica a las sociedades sometidas al IS español que adquieran una participación significativa en sociedades extranjeras, el régimen puede falsear la competencia en el mercado de la adquisición de sociedades europeas, situando a los competidores no españoles en una desventaja relativa a la hora de realizar ofertas comparables en los merca-

(12) Sentencia del TPI de 27 de enero de 1998, Landbroke Racing contra Comisión, Asunto T-67/94.

(13) Apartado 49 de la Decisión de la Comisión.

dos de referencia⁽¹⁴⁾, ya que las sociedades españolas que puedan acogerse a este beneficio fiscal podrán asumir un mayor coste de la operación de adquisición de participaciones gracias a este beneficio fiscal, mientras que el resto de sociedades no españolas que opten por adquirir dichas participaciones no tienen una ventaja similar prevista en la normativa interna del Estado en el que tributan.

La primera cuestión que es oportuno aclarar, antes de pronunciarse sobre el carácter selectivo o no de la medida, es cuál debe ser el ámbito de comparación, esto es, si para apreciar la selectividad de la medida se debe comparar con empresas del mismo Estado (en este caso, España) o con empresas de otros Estados miembros. Debe tenerse presente, tal y como ha venido a aclarar el TJCE, que la idea de selectividad de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 del TCE, apartado 1, se establece por comparación con otras empresas del mismo Estado miembro y no con empresas de otros Estados miembros⁽¹⁵⁾, esto es, el marco de referencia para apreciar la selectividad es el del Estado que ha adoptado la medida controvertida⁽¹⁶⁾. Consecuentemente, el hecho de que sociedades no españolas no puedan beneficiarse de esta medida no la convierte *per se* en selectiva.

Aclarado pues este extremo, procede cuestionarse el carácter selectivo de la medida, tomando en consideración el marco de referencia del territorio español para este análisis. La Comisión alberga dudas en cuanto al carácter general del régimen establecido en el artículo 12.5 del TRLIS. Este régimen parece establecer, en opinión de la Comisión, una ventaja fiscal selectiva que solamente favorece a las empresas españolas que invierten en el extranjero mediante la adquisición de participaciones de empresas extranjeras⁽¹⁷⁾, porque sólo pueden beneficiarse de este beneficio fiscal una determinada categoría de sociedades que tributan en España⁽¹⁸⁾, sin que se concedan las mismas ventajas a la generalidad de las sociedades que tributan en España.

(14) Apartado 43 de las Conclusiones de la Comisión.

(15) Véase, en este sentido, la Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia contra Comisión, Asunto 173/73, Rec. pág. 709, apartados 36 a 39.

(16) Salvo en el caso de medidas adoptadas por entes territoriales de un Estado miembro, como en el siguiente apartado de este trabajo se comentará.

(17) Apartado 31 de la Decisión de la Comisión.

(18) Aquellas empresas que adquieran, al menos, el 5 por 100 del capital social de una empresa extranjera, siempre que se cumplan los criterios previstos en el artículo 21.1 del TRLIS.

La calificación como selectiva por la Comisión de la medida en cuestión con base en este motivo es discutible⁽¹⁹⁾, porque la redacción de la norma es general, abierta a todas las sociedades que tributen en España, aunque se exigen una serie de requisitos para acogerse a ella. Tal y como lo vemos, el *quid* de la cuestión radica en aclarar si una medida de la que no se puede beneficiar la totalidad de las sociedades de un Estado (por exigirse una serie de requisitos para su disfrute, como es el caso), puede ser, por ello, considerada selectiva. Si la respuesta fuera positiva, la principal consecuencia vendría constituida por incluir en la categoría de ayudas de Estado a cualquier beneficio fiscal. Piénsese, por ejemplo, en una medida que concediera un beneficio fiscal a empresas que contrataran a parados de larga duración o una medida que estableciera un tipo impositivo reducido para las cooperativas; según el razonamiento expuesto por la Comisión, estas medidas u otras análogas (existentes en muchos ordenamientos tributarios, como el español) constituyen ayudas de Estado. Consecuentemente, cualquier beneficio fiscal recogido por la normativa tributaria, para el que se exigiera el cumplimiento de algún requisito, por mínimo que fuera, sería una ayuda de Estado contraria al Tratado, pues siempre cabría la posibilidad de que algún sujeto no cumpliera tal requisito. En este sentido, no podemos coincidir con la opinión expresada por la Comisión, pues creemos que el mero hecho de exigir a una sociedad que tributa en España, la realización de una inversión en el extranjero, no convierte, *per se*, a la medida prevista en el artículo 12.5 del TRLIS en selectiva.

Cuestión distinta es que la Comisión, aunque no lo explicita en ningún momento en el razonamiento expuesto en su Decisión, tal vez esté considerando que esta es una medida selectiva *de facto*. Con esta expresión (que no aparece acuñada en ningún texto legal) se hace referencia a una corriente jurisprudencial sentada por el TJCE en aquellos casos en los que apreció la selectividad de una medida que tenía una apariencia de medida general. Siguiendo a MARTÍN JIMÉNEZ⁽²⁰⁾, se pueden considerar como selectivas *de facto* medidas generales en tres casos.

(19) Comparte esta opinión la Profesora VILLAR EZCURRA, quien considera que la argumentación de la Comisión «es especialmente cuestionable en lo que al criterio de selectividad se refiere» y trae a colación un precedente constituido por un caso italiano (*Misura per la regolarizzazione dell'economia somersa*) en el que la Comisión consideró que las medidas italianas de amnistía fiscal no eran medidas selectivas, sino generales a aplicarse a todas las empresas, a todos los sectores y en todo el territorio italiano. Vid. VILLAR EZCURRA, M., «La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 298, 2008, pág. 90.

(20) MARTÍN JIMÉNEZ, A., «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, 2001, págs. 97-102.

En el primer caso, se trata de medidas que aparentemente son generales pero que tienen una redacción diseñada con el fin de ser aplicables únicamente a un grupo reducido de empresas o incluso a una sola empresa. Destaca en este primer supuesto la Sentencia del TJCE de 14 de julio de 1983, Comisión contra Italia, Asunto 203/82; en este asunto el Gobierno italiano concedió una rebaja de las cotizaciones sociales a las trabajadoras, circunstancia que fue considerada como ayuda de Estado por el Tribunal, al considerar que esta medida estaba dirigida a favorecer al sector textil que empleaba mano de obra mayormente femenina.

El segundo supuesto está constituido por las medidas generales que conceden, en su aplicación, un amplio margen de discrecionalidad al Estado, en ejercicio del cual, las autoridades de ese Estado miembro pueden beneficiar a determinadas empresas en concreto. Esta situación se produjo en el Caso DM Transport, que el TJCE resolvió por Sentencia de 29 de junio de 1999, Asunto C-256/97. En este caso en concreto, la empresa belga DMT, que se encontraba en situación de quiebra, adeudaba a la Seguridad Social belga más de dieciocho millones de francos belgas. Ante esta situación, el organismo de recaudación de la Seguridad Social, en ejercicio de su poder discrecional, le concedió un aplazamiento para el pago de dichas deudas. El Tribunal declaró que el organismo de recaudación de la Seguridad Social belga demostró tener «una «extraordinaria paciencia» para con DMT».

El tercer y último grupo de medidas selectivas *de facto* viene constituido por un grupo heterogéneo de medidas generales que, de algún modo, son susceptibles de influir en el comercio a favor de determinadas empresas de un Estado.

La Comisión podría estar considerando que la medida recogida en el artículo 12.5 del TRLIS constituye una medida selectiva *de facto* incardinable en el primer grupo que acabamos de comentar, es decir, que aunque se trata de una medida que, en apariencia, es general, puesto que de su redacción se desprende que cualquier sociedad que tribute en España y cumpla los requisitos exigidos puede beneficiarse de ella, la Comisión sospecharía que esta medida está destinada a favorecer, algún sector en concreto de la economía española, pongamos, como ejemplo, el sector bancario, a la vista de las actuales políticas empresariales de alianzas entre entidades bancarias de distintos Estados.

Dados los precedentes comentados, existe la posibilidad de que, si el TJCE llegara a enjuiciar este asunto, pudiera apreciar (basándose en pronunciamientos anteriores) la selectividad de esta medida bajo el razonamiento de la selectividad *de facto*, en cuyo caso no nos parecería desacertada esta opción.

A nuestro modo de ver, la medida prevista en el artículo 12.5 del TRLIS genera una distorsión de la competencia al colocar a las empresas españolas que se benefician de ella en una mejor posición competitiva frente a las empresas del resto de Estados europeos, y la Comisión, consciente de ello, parece pretender eliminar dicha medida de la legislación tributaria española, considerándola como ayuda de Estado ilegal. Sin embargo, como acabamos de comentar, la configuración de esta medida como ayuda de Estado presenta aspectos dudosos, ya que la presencia de la selectividad en esta medida está en entredicho, pues al deber apreciarse los efectos de la selectividad en relación al resto de sociedades que tributan en España y tener el precepto una redacción general abierta a todo tipo de empresas, se hace preciso acudir a la doctrina de la selectividad *de facto* para poder apreciar la existencia de selectividad, cuestión de subjetiva apreciación que depende únicamente de la opinión que el TJCE mantenga al enjuiciar este asunto en concreto, en el supuesto de que esta cuestión llegara a dicha instancia.

Sin embargo, como ya se ha comentado, la Comisión no ha basado en su Decisión su juicio sobre la selectividad de la medida en la selectividad *de facto*, sino que ha considerado selectiva la medida prevista en citado precepto por el mero hecho de que sólo se pueden beneficiar de esta medida aquellas sociedades que tributen en España y que persigan oportunidades de inversión en el extranjero. Consideramos que la actual postura de la Comisión sobre la selectividad de las medidas que suponen incentivos fiscales es una interpretación excesivamente expansiva del criterio de selectividad que, cada vez más, limita la libertad de los Estados miembros para adoptar medidas de fomento de determinados sectores de su economía y que, llevada a su máxima expresión, acabaría considerando como ayuda de Estado cualquier medida fiscal de la que no se beneficiara la totalidad de los contribuyentes.

A pesar de la gran dificultad que presenta la tarea, sería conveniente precisar los límites de la idea de selectividad, para aportar seguridad jurídica tanto a los Estados que adoptan medidas de fomento de un sector o actividad de su economía como a sus destinatarios. Si no se lleva a cabo esta delimitación, la consideración de una medida de fomento como ayuda de Estado sobrevolará «cual espada de Damocles, no sólo las políticas de gastos y fiscales de los Estados miembros, sino también y en última instancia, los bolsillos de los ciudadanos europeos o con intereses económicos en la Unión Europea, en su condición de contribuyentes o perceptores de subvenciones»⁽²¹⁾, que pueden verse compelidos a su devolución.

(21) SOLER ROCH, M.^ªT., en el Prólogo a PÉREZ BERNABEU, B., *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y Tratamiento*, Ed. Tirant lo Blanch Monografías, Valencia, 2008, pág. 8.

La jurisprudencia del TJCE se ha pronunciado en el sentido de afirmar que «una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de la selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario (22)». El Gobierno español ha hecho de esta línea jurisprudencial su principal argumento de defensa, arguyendo que la medida contenida en el artículo 12.5 del TRLIS constituye una medida fiscal general que no supone una excepción a la lógica interna del sistema fiscal. Sin embargo, como hemos expuesto más arriba, la Comisión ha rechazado este argumento y ha mantenido su carácter de medida excepcional, porque, en su opinión, no hay justificación objetiva que exija este tratamiento fiscal especial.

No nos resulta plenamente satisfactoria la justificación sustentada por el Gobierno español, que la centra en el seno del sistema tributario español, en el principio de neutralidad impositiva, alineándonos, en este punto, con a Comisión, pues la diferencia de trato que parece introducir esta medida no obedece a una diferencia objetiva reflejada en el sistema fiscal español (23).

Cierto es que la configuración amplia del concepto de ayuda de Estado, incluyendo como tales a las medidas fiscales, supone un límite a las competencias en materia tributaria de los Estados miembros, pero la amplitud y la generosidad de la interpretación que la Comisión lleva a cabo en estas cuestiones está reduciendo —cuando no anulando— la competencia de los Estados miembros para adoptar medidas de fomento de carácter fiscal. Bajo esta amplia interpretación de la Comisión, casi cualquier medida fiscal de fomento puede ser considerada como una ayuda de Estado y sus consecuencias se están dejando notar ya, materializándose en los distintos procedimientos que la Comisión tiene abiertos contra diversas medidas de este tipo.

En nuestra opinión, la Comisión debería frenar esta interpretación extensiva del concepto de ayuda de Estado y no incluir en este concepto, casi de manera automática, cualquier medida de fomento de carácter fiscal adoptada por un Estado miembro, tal y como parece estar sucediendo en la actualidad.

Debemos convenir que el actual criterio amplio seguido por la Comisión a la hora de valorar si determinada medida es constitutiva de ayuda de Estado supone, como ya hemos comentado, tanto un riesgo para las políticas de incentivos de los Estados miembros como para sus beneficiarios, que pueden verse compelidos a la devolución de las ayudas recibidas.

(22) Sentencias del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia contra Comisión, Asunto 173/73, apartado 33 y, más recientemente, de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline GMBH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GMBH, Asunto C-143/99, apartado 42, entre otras.

(23) Apartado 33 de la Decisión de la Comisión.

La primera de las problemáticas enunciadas, concerniente a la situación de riesgo en la que quedan las políticas de incentivos implantadas por los Estados miembros, es consecuencia, como hemos visto, de la postura crítica que tradicionalmente ha mantenido la Comisión en relación a dichas políticas. No es tarea fácil establecer una clara línea divisoria entre aquellas medidas de fomento que constituyen una ayuda de Estado y aquellas que no lo son, pues la zona gris entre ambas figuras es importante.

El segundo de los problemas, relativo a la situación de desprotección en que queda el beneficiario —contribuyente, en el caso de las medidas fiscales de carácter selectivo que nos ocupa— de las medidas de fomento, encontraría una buena solución en la previa notificación de los Estados miembros a la Comisión sobre su intención de poner en práctica las medidas marcadas por su política de incentivos, previamente a su implantación, al objeto de que la Comisión se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado común, evitando así que el Estado miembro se vea posteriormente obligado a llevar a cabo su recuperación. Sin embargo, los Estados miembros se muestran reacios a esta vía de actuación.

Ante esta indefinición, el receptor o beneficiario de las medidas queda en una situación de desprotección, pues no se han arbitrado en la normativa interna de los Estados miembros mecanismos que permitan al beneficiario obligar al Estado miembro concedente a notificar la concesión de dicho incentivo a la Comisión, con el fin de poder conocer, previamente al disfrute de la controvertida medida, si va a ser considerada ayuda de Estado, y puede verse, por tanto, forzado a su devolución.

Volviendo a la calificación de esta medida por las instituciones comunitarias, si bien la Comisión no parece que vaya a cambiar su criterio sobre la consideración de éstas como ayuda de Estado, afortunadamente, el TJCE (aunque tradicionalmente venía asumiendo como propios los postulados de la Comisión) en sus pronunciamientos más recientes se ha separado de las «tesis automatistas»⁽²⁴⁾ mantenidas por la Comisión, con lo que se abre una vía para la esperanza para las autoridades españolas si recurren la decisión de la Comisión, en caso de ser ésta desfavorable para España y calificada la medida del artículo 12.5 de la LIS como ayuda de Estado. No obstante, no existe en este

(24) Cuando en este trabajo utilizamos la expresión «tesis automatistas» de la Comisión, queremos referirnos a aquellos casos en los que la Comisión califica *a priori* como ayuda de Estado una medida únicamente atendiendo a ciertas características de ésta (por ejemplo: el hecho de haber sido adoptada por un ente territorial) y deduciendo de estas características su lesividad para la competencia, sin entrar a analizar el transfondo de la medida. Uno de los casos más llamativos en el que se reflejan estas tesis automatistas tiene como escenario la calificación como ayuda de Estado de las disposiciones fiscales adoptadas por entes territoriales, cuestión esta que será comentada con detenimiento en el Epígrafe III de este trabajo.

ámbito de las medidas de fomento de carácter fiscal una doctrina sentada del TJCE que restrinja la interpretación del concepto de ayuda de Estado por la Comisión en relación con este tipo de medidas, por lo que si esta cuestión llegara a ser enjuiciada por el TJCE, las autoridades españolas deberían enfrentarse a la incertidumbre de un pronunciamiento judicial en una cuestión en la que todavía no se ha sentado jurisprudencia.

III. EL REQUISITO DE SELECTIVIDAD EN LAS AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL: EL CAMBIO DE ORIENTACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA EN LAS MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS DIPUTACIONES FORALES

La nota de selectividad es el requisito de más compleja apreciación para la existencia de una ayuda de Estado, debido a su indefinición, lo que hace necesaria su apreciación caso por caso. Esta dificultad se acentúa en el ámbito de las medidas fiscales adoptadas en el ámbito de un Estado descentralizado, en el que los entes territoriales tienen potestad para adoptar medidas fiscales, aplicables, lógicamente, únicamente al espacio geográfico donde ejercen su soberanía.

El hecho de que una medida fiscal adoptada por un ente territorial no se aplique a todo el territorio del Estado miembro puede ser considerado suficiente para apreciar la existencia de la nota de selectividad en la medida. De hecho, ésta ha venido siendo la postura de la Comisión en estos casos, quien se muestra muy crítica con las políticas de incentivos fiscales de los Estados miembros descentralizados, al considerar selectiva una medida fiscal por el mero hecho de no aplicarse a la totalidad del territorio del Estado en cuestión. El TJCE había venido respaldando, hasta fechas recientes, con sus pronunciamientos, la postura de la Comisión. Estas interpretaciones daban lugar a situaciones problemáticas que se producían en aquellos supuestos en los que la entidad territorial se negaba a eliminar o corregir la medida fiscal selectiva constitutiva de ayuda de Estado y el Estado miembro carecía de competencias para eliminar o corregir la medida fiscal adoptada por el ente territorial, ya que el Estado miembro es el único responsable ante la Comisión.

En este contexto, el pronunciamiento del TJCE en el Asunto C-88/03⁽²⁵⁾, conocido como caso Azores, supuso un punto de inflexión al eliminar el TJCE la apreciación automática de la nota de selectividad en las medidas fiscales adoptadas por entes territoriales de un Estado miembro. En este pronuncia-

(25) Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03.

miento, el TJCE, por primera vez, toma como marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad, no la totalidad del territorio del Estado miembro, sino el territorio del ente territorial, siempre que dicho ente territorial goce de autonomía suficiente en los términos expresados por el Tribunal.

Para considerar al ente territorial autónomo y tomar como referencia su ámbito territorial para apreciar la existencia de la nota de selectividad, el TJCE exige la existencia de autonomía institucional, de procedimiento y económica, esto es, que el ente territorial cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central, que la medida fiscal se haya adoptado en el seno de un procedimiento en el que el Gobierno central no tenga poder de decisión o capacidad para intervenir y, por último, el ente territorial debe soportar las consecuencias económicas de la concesión de la medida fiscal, esto es, debe sufrir la reducción de sus ingresos fiscales, sin ningún tipo de compensación por parte del Gobierno central.

Así pues, el TJCE reconoce por primera vez, de manera expresa, apartándose así de la postura mantenida tradicionalmente y que sigue manteniendo la Comisión, que el régimen de ayudas de Estado no puede desconocer la estructura constitucional del Estado afectado y su concreta distribución territorial del poder tributario. Debe destacarse la relevancia de este pronunciamiento, que se erige como el primero que se pronuncia sobre el examen de selectividad de las medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales, introduciendo como elemento novedoso las nociones de grado y tipo de autonomía de la que goza el ente infraestatal que ha adoptado la medida fiscal, de manera que, a mayor grado de autonomía, menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada contraria al artículo 87 del TCE.

Sin duda, el Tribunal desarrollará esta línea jurisprudencial en próximos pronunciamientos. Una buena ocasión para ello ha venido constituida por la resolución de la cuestión prejudicial planteada en los Asuntos C-428/06 a C-434/06, de especial interés para España, pues, en ella, el TJCE se ha pronunciado sobre si los Territorios Históricos del País Vasco reúnen los requisitos de autonomía enunciados en la Sentencia Azores, con el fin de determinar la existencia de selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones Forales consistentes en reducir el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades y conceder otros beneficios fiscales. Este pronunciamiento reviste importancia desde un doble punto de vista, pues, de un lado, constituye la primera ocasión de la que ha dispuesto el TJCE para confirmar y desarrollar la doctrina del caso Azores y, por otro lado, es la primera vez que se aplica la doctrina Azores a España, en concreto a las Diputaciones Forales vascas, lo que ha supuesto un cambio radical de la postura del TJCE sobre las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones Forales, que habían sido siempre con-

sideradas selectivas, con base en la anterior doctrina, ya comentada, del Tribunal.

El Tribunal, en su Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Unión General de Trabajadores, Asuntos Acumulados C-428/06 a C-434/06, y siguiendo de cerca las conclusiones de la Abogada General del caso (la Sra. Kokkot), analiza la existencia de los tres elementos de autonomía enunciados en la Sentencia del caso Azores. En primer término y, tras reconocer que el sistema institucional español es particularmente complejo, el TJCE reconoce la existencia de autonomía institucional por parte de los Territorios Históricos del País Vasco, pues poseen un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central. Sobre este extremo no se plantea controversia ni por parte de la Comisión ni del Gobierno español, tan sólo la Comunidad Autónoma de Castilla y León aduce⁽²⁶⁾ que los territorios forales no gozan de autonomía institucional porque deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, sin embargo, el TJCE desprecia esta alegación.

En segundo lugar, el Tribunal constata la existencia de autonomía procedimental por parte de dichos Territorios Históricos, dado que el Gobierno central español no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral. El TJCE llega a esta conclusión al entender⁽²⁷⁾ que el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esta competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido y, a la luz de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, «no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral»⁽²⁸⁾.

Sin embargo, no ha sido ésta una cuestión pacífica en el procedimiento, ya que tanto la Comisión Europea como las Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja subrayaron los límites que las autoridades forales debían respetar en el ejercicio de sus competencias, así como la existencia (señalada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León) de una Comisión de Coordinación y Evaluación normativa, compuesta por miembros de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Gobierno Central, cuya función es

(26) Apartado 85 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos C-428/06 a C-434/06.

(27) En el apartado 107 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos C-428/06 a C-434/06.

(28) Apartado 109 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos C-428/06 a C-434/06.

intervenir en los procesos de adopción de normas forales y que se encuentra regulada por los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Asimismo, las partes citadas alegan que las autoridades forales han de observar numerosos principios constitucionales o de otra índole al elaborar sus normas.

El TJCE parece haber seguido muy de cerca el razonamiento que la Abogada General del caso expuso en su informe, para quien, al hablarse de autonomía procesal o de autonomía configurativa, como prefiere llamarla la Abogada General, deben distinguirse dos aspectos: uno material y otro formal.

El aspecto formal de configuración existe cuando el Estado central no tiene ninguna posibilidad de intervenir directamente en el procedimiento que desemboca en la adopción de normas tributarias, por ejemplo, teniendo que autorizar las disposiciones, pudiendo vetar las disposiciones o recabando la competencia para adoptarlas. Sin embargo, continúa la Abogada General ⁽²⁹⁾, la autonomía formal de configuración no se ve menoscabada por el mero hecho de que el Estado central y la entidad territorial se informen o consulten recíprocamente sobre sus proyectos legislativos, tarea esta para la que se establece en el marco institucional la Comisión de Coordinación y Evaluación Formativa, con el fin de llevar a cabo políticas de coordinación y colaboración con el Estado.

Por otro lado, en lo tocante a la autonomía material de configuración, ésta significa que el legislador territorial puede decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias. Sin embargo, como reconoce la propia Kokott ⁽³⁰⁾, en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho, el legislador es completamente libre, debiendo respetar, por ejemplo, exigencias constitucionales o del Derecho Comunitario. Así pues, el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación hasta tal punto que ya no puedan en la práctica perseguir «fines de política económica propios» al adoptar la normativa tributaria.

A continuación, la Abogada General pasa en sus Conclusiones a enunciar y comentar algunos límites que, en su opinión, no restan a los Territorios Históricos autonomía material de configuración. Entre éstos se encuentran: el principio de solidaridad recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución Española (en adelante de la CE); los principios de igualdad y progresividad

⁽²⁹⁾ Apartado 85 de las Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 8 de mayo de 2008.

⁽³⁰⁾ Apartados 88 y 89 de sus Conclusiones.

del artículo 31 de la CE; la obligación de dispensar el mismo trato a todos los españoles y la prohibición de adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de personas previstas en el artículo 139 de la CE; la prohibición de producir efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, previsto en la letra c del artículo 3 del Concierto Económico; la obligación de tener en cuenta la estructura impositiva general del Estado y las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, como recoge la letra a) del apartado 2 del artículo 41 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco; la obligación de adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, tal y como se prevé en el artículo 2, segundo, y letra a) del artículo 3 del Concierto Económico, así como la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, como exige la letra b) del artículo 3 del concierto económico.

Igualmente es objeto de análisis la cuestión relativa al control jurisdiccional por parte de un tribunal de ámbito estatal del que son objeto las disposiciones aprobadas por los Territorios Históricos, en relación con la eventual falta de libertad que para los legisladores territoriales esto podría acarrear. La Abogada General es de la opinión⁽³¹⁾ de que cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional, y mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. Además, continúa Kokott, carece también de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas de rango inferior, quepa interponer un recurso ante los Tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo puedan ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

En tercer y último lugar, el TJCE aborda el complejo análisis de la existencia de autonomía económica de los Territorios Históricos. La dificultad que entraña este análisis estriba en la complejidad de las relaciones económicas entre el Gobierno central español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, basadas en el denominado «cupo». Estas relaciones se rigen por el Concierto Económico y por la Ley de Cupo de 2002. En esencia, estas relaciones financieras se basan en una transferencia de gran parte de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado central, siendo preciso realizar esta transferencia porque una gran parte de

(31) Apartado 104 de sus Conclusiones.

los tributos los ingresan los Territorios Históricos, pero las prestaciones estatales las realiza el Estado central y la Comunidad Autónoma.

El dato relevante consiste en conocer si la determinación de la cuantía del cupo se ve influida por la reducción de ingresos, en este caso, de carácter fiscal, por parte de los Territorios Históricos, pues, como afirma el TJCE ⁽³²⁾, un requisito para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es el de que las consecuencias financieras de la concesión de un beneficio fiscal a los contribuyentes localizados en esa región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central, pero, como acertadamente ha venido a precisar la Abogada General ⁽³³⁾, la autonomía económica de las entidades infraestatales no puede negarse por el mero hecho de que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades territoriales, pues esta transferencia de fondos puede obedecer a múltiples causas, ajenas a las normativas fiscales territoriales. En consecuencia, el TJCE procedió a examinar estas disposiciones para verificar si pueden tener como efecto la compensación, por parte del Gobierno central español, de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

Por ello, para poder afirmar que existe una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal, deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre los distintos niveles que integran el Estado.

Como reconoce el propio TJCE ⁽³⁴⁾, el método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

⁽³²⁾ Apartado 123 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos C-428/06 a C-434/06.

⁽³³⁾ Apartados 109 y 110 de sus Conclusiones.

⁽³⁴⁾ Apartado 125 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asuntos C-428/06 a C-434/06.

Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, pues una infravaloración de dicho coeficiente constituirá la falta de autonomía económica de los Territorios Históricos si existiera una relación de causa-efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español. El TJCE constata que, aunque dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Gobierno central español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, con lo que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción en este coeficiente. Así, pues, tras estudiar la normativa española, el Tribunal concluye que la determinación del cupo obedece a un compromiso político y no es, en apariencia, consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios.

No obstante, la Comisión Europea no participa de esta conclusión, al cuestionar la existencia de la autonomía financiera respecto de los Territorios Históricos, por tres motivos:

- En primer lugar, la Comisión cuestiona el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que debieran a las cargas del Estado.
- En segundo lugar, tiene sospechas de la existencia de compensaciones ocultas del Gobierno central español en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Gobierno central español de un servicio público mínimo.
- En tercer y último término, la Comisión considera que el funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial podría ocultar una compensación encubierta por parte del Estado español.

En nuestra doctrina, no han faltado voces que se han pronunciado con carácter previo a la aparición de este pronunciamiento de 11 de septiembre de 2008 cuyo estudio nos ocupa, sobre la aplicación y relevancia de esta doctrina del TJCE a las disposiciones tributarias adoptadas por las Diputaciones Territoriales del País Vasco. Destacamos entre estas voces las de ARMESTO MACÍAS y HERRERA MOLINA⁽³⁵⁾. Estos autores concluyeron la existencia de

(35) ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M., «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco)», *Quincena Fiscal*, n.º 13, julio, 2006, págs. 33 a 48.

autonomía de los Territorios Históricos en los términos expresado por el Abogado General del caso Azores que luego asumió como propios el Tribunal. En este punto de nuestro trabajo consideramos interesante traer a colación un par de cuestiones que, en relación con las relaciones financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, analizaron estos autores con el fin de disipar toda duda sobre la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco que, a la postre, redundarían en una ausencia de autonomía económica de los Territorios Históricos.

En primer término se plantean si los ajustes a la recaudación tienen la condición de fórmula de financiación encubierta. Estos ajustes se aplican directamente sobre el cupo, pues en lugar de establecerse dos flujos financieros (uno por el cupo, propiamente dicho y otro por dichas correcciones) estos mecanismos se incardinan directamente en la determinación del cupo que, por ello, se denomina «cupos líquidos». Como aclaran estos autores, no se trata de reducciones en las aportaciones de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, algunos de los cuales, por simplicidad operativa, se descuentan directamente de dicha aportación. Estos ajustes de recaudación, continúan estos autores, responden a la misma problemática de distorsión entre la localización de la capacidad económica a gravar y la competencia para la recaudación.

Tras realizar un detallado análisis de la mecánica aplicativa y de la razón de ser de estos ajustes, estos autores coligen que estos ajustes «no desvirtúan el principio básico de que el cupo consiste en una aportación del País Vasco a las cargas comunes del Estado, sin que exista una participación del Estado en la recaudación tributaria del País Vasco y que, por lo tanto, se trata de un sistema de riesgo unilateral, de modo que cualquier merma recaudatoria en los tributos gestionados por las Haciendas Forales recaerá exclusivamente sobre las instituciones de la Comunidad Autónoma»⁽³⁶⁾.

Por otro lado y, en segundo término, ARMESTO MACÍAS y HERRERA MOLINA constatan que el cupo vasco no incluye una contribución a la dotación del Fondo de Suficiencia Financiera previsto en la LOFCA y se cuestionan si este hecho constituye una ventaja financiera para la Comunidad Autónoma Vasca que pudiera poner en entredicho la existencia de su autonomía financiera. Efectivamente, una característica del sistema foral es que las Comunidades Forales no participan en el mecanismo del Fondo de Suficiencia. No obstante, el principio de suficiencia no es ignorado en el sistema del cupo, pues el cálculo del cupo obedece al principio de suficiencia, pero aplicado éste

(36) ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M., «¿Es ayuda de Estado...», *op. cit.*, pág. 44.

no a los gastos de la Comunidad Autónoma, sino a los gastos del Estado, como apuntan estos autores. De esta peculiaridad deriva el riesgo unilateral del sistema que ya se ha comentado, pues la Comunidad Autónoma vasca no cuenta con ningún fondo de suficiencia que le garantice un nivel mínimo de financiación, al contrario, «es la Comunidad Autónoma la que garantiza al Estado la financiación de sus gastos comunes, en la porción a ella imputable en función de su PIB, de modo que, si este sistema se aplicara por todas las Comunidades Autónomas, la suma de sus aportaciones coincidiría con el importe de dichos gastos»⁽³⁷⁾.

Tras examinar en su trabajo las relaciones financieras entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español, ARMESTO MACÍAS y HERRERA MOLINA entienden que las notas de autonomía exigidas para apreciar la autonomía económica de un ente territorial «no sólo se cumplen, sino que de hecho constituyen los pilares fundamentales del régimen financiero y fiscal de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos»⁽³⁸⁾.

En nuestra opinión, los Territorios Históricos reúnen los tres requisitos de autonomía enunciados por el TJCE. No consideramos que deba haber ningún impedimento para reconocer la existencia de autonomía institucional y procedimental, habida cuenta de la existencia de su estatuto político y administrativo, de un lado, y, de otro lado, por la posibilidad de adoptar normas tributarias de manera autónoma, cumpliendo así los requisitos de autonomía configurativa y formal de procedimiento.

En lo tocante a la autonomía económica, a pesar de la complejidad que encierran las relaciones económicas entre el País Vasco y el Estado, no apreciamos una relación entre una disminución de los ingresos de los Territorios Históricos y una mayor financiación (encubierta o no) por parte del Estado. A este respecto aplaudimos la apreciación realizada por la Abogada General, ya comentada, que defiende que no puede negarse la autonomía económica por el mero hecho de que exista una transferencia de fondos, pues ésta puede obedecer a diversas causas. Con esta apreciación, adoptada por el TJCE, se frenan los argumentos de la Comisión, que hubiera hecho de ésta su mejor baza, y se adopta una postura más cercana a las relaciones que existen entre los gobiernos centrales de los Estados miembros y sus entes territoriales, admitiendo la autonomía económica de estos últimos, a pesar de recibir transferencias de aquéllos.

(37) ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M., «¿Es ayuda de Estado...», *op. cit.*, pág. 46.

(38) ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M., «¿Es ayuda de Estado...», *op. cit.*, pág. 48.

Consecuentemente con los resultados del análisis llevado a cabo por el TJCE en su pronunciamiento, éste reconoce a los Territorios Históricos del País Vasco autonomía (tanto institucional, procedimental como económica), con lo que el ámbito geográfico de referencia para estudiar la selectividad de las medidas será el territorio de los Territorios Históricos y no la totalidad del territorio español, y, por ende, las medidas por ellos adoptados no tendrán *a priori* la consideración de selectivas y no constituirán así ayudas de Estado, esto es, no tendrán la consideración de selectivas si, dentro del ámbito geográfico de aplicación, son de aplicación general.

Esta doctrina jurisprudencial tiene incidencia en el ámbito autonómico español, pues debemos plantearnos el grado de cumplimiento por parte de las CC.AA. de régimen común de los tres requisitos de autonomía exigidos por el TJCE. Si las CC.AA. de régimen común reúnen estos tres requisitos de autonomía (institucional, procedimental y económica), el marco de referencia para estudiar la selectividad vendría constituido por el territorio de dicha Comunidad Autónoma. Pero si, por el contrario, se considera que las Comunidades Autónomas de régimen común no reúnen dichos requisitos de autonomía, el marco de referencia para apreciar la selectividad de las medidas sería el resto del territorio español. Esto conllevaría a una situación discriminatoria para estas CC.AA. frente a los Territorios Históricos, pues la misma medida tributaria no será considerada como ayuda de Estado selectiva si es adoptada por una Diputación Foral e implementada en un Territorio Histórico, mientras que sí tendrá tal consideración si es adoptada y aplicada en el territorio de una Comunidad Autónoma de régimen común, y ello a pesar de que los eventuales efectos económicos para los competidores en el mercado que dicha medida pudiera acarrear serían los mismos en un caso que en otro.

Esto podría derivar en situaciones en las que las CC.AA. de régimen común vieran limitada su libertad y autonomía, porque las mismas competencias pueden ser ejercidas pero con diferentes consecuencias, de manera que estas CC.AA. no podrían adoptar medidas fiscales al amparo de sus competencias por ser consideradas ayudas de Estado, mientras que la misma medida no tendría tal consideración si fuera adoptada por una Diputación Foral, dándose la paradoja de que, dentro del territorio español, la misma medida podría ser considerada, a la vez, ayuda de Estado y no tener tal consideración, en función del ente que la adopta.

En relación con la ausencia de autonomía por parte de las Comunidades Autónomas de régimen común, autores como MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ ALMENDRAL afirman que «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»⁽³⁹⁾. Consideran estos autores que las diferencias en nivel de autonomía existentes entre algunas Comunidades Autónomas no pueden calificarse como diferencias de grado sustanciales en el sentido utilizado por el TJCE; de manera que la diferencia en las competencias asumidas entre las Comunidades Autónomas de régimen común y las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas Forales no pueden entenderse como un mayor grado de autonomía de estas últimas respecto de las primeras, sino como un acuerdo distinto en cuanto al tipo de decisiones y a la forma de financiación⁽⁴⁰⁾.

Estos autores consideran que un punto clave del análisis se centra en el régimen de impuestos cedidos, en concreto en el régimen de potestades normativas que, respecto de estos tributos, ostentan las Comunidades Autónomas y el nivel de autonomía con el que se ejercen, de manera que cuanto más limitado sea el alcance de la atribución de potestades normativas y el nivel de autonomía con la que se ejercen, menor será también su autonomía económica en los términos expresados por el TJCE. Estos autores, a los que se une CALDERÓN CARRERO⁽⁴¹⁾, constatan la dificultad de llevar a cabo un análisis de esta cuestión, puesto que el título competencial utilizado por el Estado para atribuir determinadas potestades normativas en tributos previamente estatales no está claro, y la amplísima atribución de competencias normativas en algunos tributos, previamente de normativa estatal, complica el examen de cuál sea el reparto real de competencias⁽⁴²⁾.

A pesar de que algunos autores, como GARCÍA NOVOA⁽⁴³⁾, se han pronunciado a favor de la existencia de autonomía en los términos exigidos por el TJCE por parte de las Comunidades Autónomas de régimen común, en nuestra opinión, sobre la existencia de autonomía económica por parte de estas Comunidades Autónomas planean serias dudas debido al sistema actual de

(39) MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V., «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, n.º 20, octubre-diciembre, 2006, pág. 620.

(40) MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V., «Ayudas de Estado selectivas...», *op. cit.*, págs. 620-621.

(41) CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V., «Autonomía financiera de las CCAA vs. Derecho Comentario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 17, 2007, págs. 13 a 21.

(42) MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V., «Ayudas de Estado selectivas...», *op. cit.*, pág. 623.

(43) GARCÍA NOVOA, C., «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España», *Dereito* (Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela), vol. 15, n.º 1, 2006, pág. 238.

participación de estas Comunidades en los ingresos del Estado, en concreto a través del Fondo de Suficiencia Financiera, de las Asignaciones de nivel y del Fondo de Compensación Interterritorial. Y ello por la configuración y funcionamiento de cada uno de ellos.

En primer lugar, la definición de los recursos a obtener por una Comunidad Autónoma por el Fondo de Suficiencia, como la diferencia entre las necesidades de gasto totales estimadas para esa Comunidad y los recursos aportados por el sistema a través de los tributos cedidos y las participaciones territorializadas en algunos impuestos estatales, configuran a este Fondo como un mecanismo de cierre del sistema de financiación.

En segundo lugar, son las Asignaciones de nivel las que mayores dudas podrían plantear en un eventual examen del TJCE, pues su objetivo es asegurar (mediante asignaciones establecidas en los Presupuestos Generales del Estado) la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas, al garantizar el Estado en todo el territorio español el nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales, considerándose como tales la educación y la sanidad. A este respecto, el apartado 2 del artículo 15 de la LOFCA es muy clarificador de la naturaleza y funcionamiento de estas transferencias al afirmar que «Cuando una Comunidad Autónoma, con la utilización de los recursos financieros regulados en los artículos 11 y 13 de la presente Ley Orgánica, no llegara a cubrir el nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que haya asumido, se establecerá, a través de los Presupuestos Generales del Estado, previo al correspondiente estudio y con especificación de su destino, una asignación complementaria cuya finalidad será la de garantizar el nivel de dicha prestación en los términos que señala el artículo 158.1 de la Constitución Española». No obstante, las condiciones exigidas para poner en marcha estas asignaciones son tan restrictivas que todavía no se ha recurrido a ellas y parece difícil que vaya a producirse efectivamente tal dotación.

El tercer y último lugar, aunque desde la aprobación de la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, el Fondo de Compensación Interterritorial ya no se concibe como un instrumento de financiación básica de las Comunidades Autónomas, sus recursos tienen el carácter de carga general del Estado, distribuyéndose entre las Comunidades Autónomas menos desarrolladas según los criterios fijados en la LOFCA.

El hecho de que las Comunidades Autónomas participen en la práctica de los ingresos del Estado a través del Fondo de Suficiencia y del Fondo de Compensación Interterritorial es, a nuestro juicio, un importante escollo en la eventual valoración que el TJCE podría realizar sobre la existencia de la autonomía de las Comunidades autónomas de régimen común. Y sobre la ausencia de implementación de las Asignaciones de nivel o la eventual no participación de una Comunidad Autónoma en algún mecanismo de financiación en concre-

to, coincidimos con MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ ALMENDRAL, cuando éstos afirman que una interpretación literal de la Sentencia Azores obligaría a concluir que todas las Comunidades Autónomas estarían viendo compensado su poder financiero, por la mera posibilidad de poder acceder o participar de estos mecanismos de financiación autonómica previstos en la LOFCA⁽⁴⁴⁾, con lo que cabría afirmar que carecen de autonomía económica en los términos exigidos por el TJCE.

(44) MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V., «Ayudas de Estado selectivas...», *op. cit.*, pág. 624.