

CONCIERTO ECONÓMICO Y AYUDAS DE ESTADO

[Comentarios a la STJCE de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06 (acumulados)] *

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda el estudio de la autonomía financiera del País Vasco, analizando la evolución histórica de esta institución, desde el primer Concierto económico de 1878 hasta la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El autor hace una breve introducción histórica, imprescindible para conocer la problemática actual de los territorios históricos del País Vasco, analizando los derechos históricos y la articulación del Concierto económico en nuestro sistema tributario, especialmente en lo relativo a los criterios de coordinación, armonización fiscal y colaboración contenidos en la actual Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Se aclara que el Concierto económico y el cupo, aprobados por Ley votada en Cortes, están blindados por el propio Estatuto de Autonomía; sin embargo, las normas forales aprobadas por las Juntas Generales de los respectivos territorios son normas reglamentarias, enjuiciables por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Tras un breve estudio del régimen jurídico de las ayudas de Estado, se analizan las causas que llevaron al Tribunal Supremo a anular 13 artículos de la norma foral que regula el Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya; no obstante, el Tribunal de Luxemburgo considera que un ente infraestatal que reúna los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica no incurre necesariamente en la prohibición de las ayudas de Estado, siempre que no haya compensaciones a una menor tributación. Por este motivo, se analiza el cupo.

Con la finalidad de evitar la litigiosidad se propone descentralizar el Impuesto sobre Sociedades para que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan competir con las de régimen foral, tomando como referencia países como Canadá o Suiza.

Palabras clave: concierto económico, cupo, derechos históricos, ayudas de Estado y competitividad fiscal.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, CEF, núm. 307, octubre 2008, págs. 190 a 206. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ029238.

Sumario

- I. Evolución histórica y sentido actual del Concierto económico.
- II. Los derechos históricos.
- III. La implementación del Concierto económico en el sistema tributario español.
- IV. Régimen jurídico de las ayudas de Estado.
- V. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (NFJ018721).
- VI. La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 (NFJ023663).
- VII. La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008 (NFJ029238).
- VIII. Una posible solución al conflicto: la descentralización del Impuesto sobre Sociedades.

Bibliografía.

I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y SENTIDO ACTUAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

A) Evolución histórica. El apartado segundo de la disposición derogatoria de la Constitución española de 1978 nos va a servir de ayuda para establecer el marco histórico en el que se desarrolla el Concierto económico entre las provincias vascongadas y el Estado español. La citada disposición derogatoria establece que: «En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de octubre de 1839, en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya».

Esta Ley de 1839 contiene dos artículos: el primero, confirma los fueros de las provincias vascongadas y de Navarra; el segundo, habilita al Gobierno para proponer a las Cortes la modificación de los mismos en aras del interés general y el de las citadas provincias.

La primera cuestión que cabe plantearse es por qué la disposición derogatoria solo afecta a las provincias vascongadas cuando la Ley de 1839 se refiere tanto a estas como a Navarra. La explicación viene de la mano de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 por la cual Navarra –tal y como recuerda el preámbulo de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra– conservó su régimen foral y lo ha venido desarrollando progresivamente, conviniendo con la Administración del Estado la adecuación de facultades y competencias cuando fue preciso, acordando fórmulas de colaboración que se consideraron convenientes y atendiendo siempre las necesidades de la sociedad. En cualquier caso, la disposición final primera de la citada Ley Orgánica 13/1982, dispone que: «Continuarán en vigor la Ley de 25 de octubre de 1839, la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, y disposiciones complementarias, en cuanto no se opongan a lo establecido en la presente Ley Orgánica».

La Ley de 25 de octubre de 1839 trae causa del final de la primera guerra carlista (1833-1839) que se materializó en el Convenio de Vergara firmado el 31 de agosto de 1839; a partir de este momento, los regímenes de Concierto y Convenio seguirán caminos radicalmente diferentes, si bien en el presente trabajo solo nos vamos a referir al Concierto económico.

El apartado segundo de la citada disposición derogatoria de la Constitución continúa diciendo: «En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876», lo cual nos lleva nuevamente al final de la tercera guerra carlista (1872-1876).

Hay que admitir que desde un punto de vista estrictamente jurídico se trata de una referencia ociosa y en tal sentido («no se puede derogar la historia») se produjo la intervención del profesor FRAGA IRIBARNE¹; pero políticamente se quiso dar una significación simbólica al precepto, por entender que las referidas normas decimonónicas significaron la victoria de uno de los bandos en las luchas fratricidas que ensangrentaron nuestro siglo XIX.

¹ Fernando GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución*. Editorial Civitas SA, Madrid, 1985, pág. 2.466.

La Ley de 1876 suprime los privilegios de las provincias vascongadas, al extender a los habitantes de los citados territorios la obligación de acudir al servicio de las armas y de contribuir en proporción a sus haberes a los gastos del Estado, dando origen al primer Concierto económico que se publicará por Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

Retrocedamos algo más en el tiempo, situándonos en la época de los Austrias, cuando la Corona de Castilla asumía un papel importante en el sostenimiento de los gastos públicos, si bien todavía en la década de 1550 castellanos y flamencos se disputaban la prioridad de los sacrificios realizados en servicio de la monarquía. La forma de obtener los impuestos o servicios presentaba ciertas particularidades en Castilla con respecto al resto de territorios, ya que las Cortes castellanas apenas se reunían ², solicitando directamente el Rey a los respectivos cabildos la prórroga de los servicios, mientras que en Aragón ³, Cataluña, Valencia o Navarra, las respectivas Cortes primero exigían la reparación de los agravios y después votaban los servicios. Tal y como afirma Bartolomé YUN CASALI-LLA ⁴, «por suerte para el rey de Castilla, este disponía no solo de los servicios votados en Cortes, sino también de otras rentas, principalmente de las alcabalas y otros impuestos sobre el comercio, como los almojarifazgos y las rentas de las salinas, así como de ingresos aportados por el clero,...».

En la guerra de Sucesión, los Estados de la Corona de Aragón se declararon a favor del archiduque Carlos, suprimiendo Felipe V ⁵ su organización jurídico pública, extinguiéndose las Cortes de Cataluña, Aragón y Valencia e incorporándose sus procuradores a las de Castilla que solo se congregaron cinco veces en todo el siglo XVIII.

B) Los Concierdos económicos de los siglos XIX y XX. No hay unanimidad a la hora de cuantificar el número de Concierdos, ni tan siquiera si se debe hablar de ellos en singular o plural ⁶, pero resulta incuestionable que los abajo indicados constituyen verdaderos hitos en el devenir de esta institución.

- El Real Decreto de 28 de febrero de 1878 contiene el primer Concierto económico entre las provincias vascongadas y la Hacienda central. Unos años antes, en 1845, se produciría la primera reforma tributaria en España, conocida como la reforma de Mon-Santillán, que estableció las bases del sistema fiscal vigente rompiendo con los esquemas del Antiguo Régimen. El precedente inmediato del Concierto de 1878 es el acuerdo relativo a la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería aprobado por Real Decreto de 13 de noviembre de 1877, cuyo primer artículo fija el cupo correspondiente a cada una de las provincias vascongadas, autorizando el artículo 4 a las respectivas Diputaciones para proponer en los treinta días siguientes «la forma que estimen más en armonía a las circunstancias del país para realizar la contribución de que se trata». Sobre la base del ensayo realizado en 1877

² Un Decreto de la Reina gobernadora Mariana de Austria, durante la minoría de edad de Carlos II (27 de septiembre de 1665) traspasó a los municipios la facultad de otorgar tributos, desapareciendo con esto las reuniones de las Cortes castellanas.

³ En las Cortes de Aragón ni el Rey tenía facultad para crear contribuciones ni el reino tampoco para sancionarlas. Toda imposición fiscal exigía, por tanto, el acuerdo conjunto de ambas partes.

⁴ Francisco COMÍN, MAURO HERNÁNDEZ y Enrique LLOPIS, *Historia Económica de España: siglos X-XX*. Editorial Crítica, Barcelona, 2002, pág. 75.

⁵ Decretos de Nueva Planta (1716).

⁶ Eduardo J. ALONSO OLEA. *El Concierto económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*. Instituto Vasco de Administración Pública. Oñati, 1995, pág. 15.

con la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería se negoció este primer Concierto económico aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878 de cuya exposición de motivos y articulado podemos entresacar las siguientes notas: trata por igual a todos los españoles, estableciendo que las provincias vascongadas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas por todos los conceptos y en idéntica proporción que las demás de la Monarquía; el Estado recaudaría directamente determinados impuestos (tabaco, minas, tarifas de viajeros y mercancías, etc.); establecía un cupo por cada territorio y tributo concertado; tiene una vigencia temporal de ocho ejercicios económicos, etc.

- El segundo Concierto económico se aprobó por Ley de Presupuestos Generales del Estado de 29 de junio de 1887 cuyo artículo 14 dio un carácter definitivo al sistema –«Las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya contribuirán en lo sucesivo...– introduciendo, en consecuencia, la posibilidad de modificar la cuantía de los cupos fijados, oyendo a las Diputaciones, «por alteraciones sensibles de la riqueza de las provincias o en las bases de imposición consignadas en los Presupuestos del Estado en la proporción que corresponda a aquellas alteraciones». Así se hizo, en efecto, por Reales Decretos de 16 de febrero de 1893 y 1 de febrero de 1894, mediante los cuales no solo se establecieron nuevos cupos, sino que se adaptaron los Conciertos a las modificaciones introducidas en el sistema tributario.
- Por Real Decreto de 25 de octubre de 1900 se adaptó el Concierto de 1894 a la reforma tributaria de Fernández Villaverde dejándose fuera del sistema la nueva contribución de utilidades que, no obstante, se encabezó por el cuarto concierto, aprobado por Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 para un período de veinte años, plazo solicitado entonces por los comisionados vascos, que obtuvieron con él, al calor de la efímera unión conseguida por la Liga foral, un notable éxito negociador, pues los cupos se establecieron por un período de diez años, con un aumento fijo para los diez siguientes. ALONSO OLEA⁷ cita como causas de las ventajosas condiciones de la renovación del Concierto de 1906, la proximidad entre varios comisionados vascongados con el Gobierno y el Monarca (Urquijo era amigo de Alfonso XIII), la bonanza económica de la Hacienda central, etc.
- El quinto Concierto aprobado por Real Decreto de 9 de junio de 1925 tenía una vigencia temporal de veinticinco años, estableciéndose un cupo para las tres provincias en el período 1927-1931 de 40 millones de pesetas anuales, cantidad que se incrementaba progresivamente hasta los 50 millones en 1951; el Real Decreto de 9 de junio de 1925 fue desarrollado por un Reglamento, aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, que contribuyó a perfeccionar los aspectos técnicos sobre la base de la experiencia obtenida a lo largo de medio siglo. El artículo 48 del citado Reglamento establecía que: «En cuanto al sistema tributario, las Diputaciones vascongadas tendrán amplias facultades para establecer el que estimen procedente, con la limitación de que no adopten disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras, ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos cuya administración se reserva al Estado».
- El Decreto-Ley de 23 de julio de 1937 suprimió el sistema de Concierto en Guipúzcoa y Vizcaya.

⁷ Eduardo J. ALONSO OLEA. Obra citada. Pág. 238.

C) Sentido actual. Los Concierdos económicos de la democracia traen causa del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, estando regulados en las Leyes 12/1981 y 12/2002⁸. El artículo 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone: «Las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma».

Los preceptos relativos a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, en un principio, se regularon en los artículos 3, 4 y 5 del Concierto de 1981; el artículo 4, relativo a la armonización fiscal, obligaba a los territorios históricos a respetar, entre otras, las siguientes disposiciones:

- Segunda, no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.
- Octava, no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.
- Once, las normas que dicten las instituciones competentes de los territorios históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.
- Doce, la presión fiscal efectiva global del País Vasco no podrá ser inferior a la que exista en territorio común.

Este artículo 4 de la Ley 12/1981 fue modificado por la Ley 38/1997, cuyo apartado c) en su nueva redacción dispone, en concordancia con el artículo 139.1 de la Constitución, que los territorios históricos «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». El vigente Concierto aprobado por Ley 12/2002 recoge dicha modificación en el artículo 3, apartado c), manteniéndose la disposición relativa a la presión fiscal equivalente en el apartado a).

II. LOS DERECHOS HISTÓRICOS

La expresión derechos históricos⁹ aparece por primera vez en el manifiesto del Partido Nacionalista Vasco de 1921, por influencia del desarrollo del concepto de *historische Staatsrecht* que venía teniendo lugar desde fines del siglo XIX en el seno del imperio austrohúngaro.

⁸ En el Concierto de 1981 las sociedades que superaban un determinado umbral y operaban en ambos territorios inicialmente tributaban según su cifra de negocio, pasando a tributar según su volumen de operaciones con la Ley 27/1990, que al respecto regulaba el lugar de realización de las respectivas operaciones.

⁹ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Los derechos históricos de los territorios forales*. Editorial Civitas. Madrid, 1985, pág. 32.

La disposición adicional primera es contundente a este respecto: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», si bien puntualiza: «La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

No hay precedentes en el constitucionalismo moderno del tratamiento que la Constitución de 1978 realiza de estos derechos forales históricos. El proceso seguido hasta la definitiva redacción de esta disposición adicional fue calificado de «accidentado y laborioso». La pretensión de los nacionalistas vascos fue plasmar una redacción de la disposición adicional en los siguientes términos: «La Constitución reconoce y garantiza los derechos históricos de los territorios forales...». Este tipo de formulas, a juicio de PÉREZ ARRÁIZ¹⁰, parecía querer introducir una fuente de derecho distinta de la Constitución, que prevaleciese en caso de conflicto con esta. Es decir, las enmiendas presentadas por los nacionalistas vascos, parecían querer justificar «la autonomía vasca en virtud de un título preconstitucional». Por ello, el citado autor, siguiendo a ALZAGA VILLAAMIL, afirma que la pretendida sustitución de los términos «ampara» y «respetar» que recogía la disposición adicional, por los de «reconoce» y «garantiza» que utilizaba la enmienda vasca, lejos de ser una simple formalidad literaria, llevaba implícita la idea de que lo que se iba a reconocer y garantizar era algo previo a la Constitución, y cuya legitimidad y fuerza no dependían de esta. De los términos «ampara» y «respetar», recogidos finalmente por la Constitución, no se puede deducir que se restituya a los territorios forales un título de legitimación originario y de la soberanía popular, en la que se basa el poder constituyente, sino que, al contrario, estos derechos que se amparan, encuentran su fundamento jurídico en la propia Constitución.

La STC 247/2007, de 12 de diciembre (NCJ043095), en su fundamento de derecho cuarto, es meridianamente clara en este sentido, cuando establece: «El Estado autonómico se asienta en el principio fundamental de que nuestra Constitución hace residir la soberanía nacional en el pueblo español, de manera que aquella, como señalamos en su momento, no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conservan unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones históricas anteriores (STC 76/1988, de 26 de abril)»; pese a ello, los derechos históricos son el germen de la mayor parte de los problemas que existen en esta materia, ya que se consideran derechos sagrados, absolutos e irrenunciables, y buena prueba de ello la constituye la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/1979, cuando dispone: «La aceptación del régimen de autonomía que se establece en el presente Estatuto no implica renuncia del pueblo vasco a los derechos que como tal le hubieran podido corresponder en virtud de su historia, que podrán ser actualizados de acuerdo con lo que establezca el ordenamiento jurídico».

Al respecto, hay que recalcar que el Concierto económico¹¹ está blindado por el propio Estatuto de Autonomía del País Vasco que tal y como establece el artículo 147.1 de nuestra Constitución, el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico; pero las normas forales dimanantes de las respectivas Juntas Generales son normas reglamentarias, controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, ya que el artículo 6.2 de la Ley 27/1983¹² de relación entre las insti-

¹⁰ Javier PÉREZ ARRÁIZ, «La capacidad normativa de los territorios históricos tras la STS de 9 de diciembre de 2004». *Tributos locales*. Núm. 48. Febrero de 2005.

¹¹ El Real Decreto de 6 de marzo de 1919 calificaba al Concierto económico de acuerdo inserto en una ley, y no de arrendamiento de servicios, pudiéndose alterar solamente por otra disposición del mismo rango normativo y caracteres.

¹² Más conocida como Ley de territorios históricos.

tuciones comunes y los órganos forales del País Vasco dispone: «En todo caso, la facultad de dictar normas con rango de ley corresponde en exclusiva al Parlamento». Así, pues, nos adherimos al sentir de la doctrina mayoritaria que considera que el poder tributario de las Haciendas forales es un poder tributario derivado; no obstante, DE LA HUCHA CELADOR ¹³ considera que, desde una perspectiva material, las normas reguladoras de los tributos convenidos con Navarra y las normas que disciplinan el régimen jurídico de los tributos concertados de los territorios históricos del País Vasco son similares bajo el prisma sustantivo y de esa igualdad material no debería desprenderse una desigualdad formal, que tiene evidente trascendencia en el plano procesal, como demuestra el diferente camino para impugnar leyes de la Comunidad Foral de Navarra y normas forales de los territorios históricos.

En este sentido, las Juntas Generales de Vizcaya, a instancia de la Diputación foral del mismo territorio, elevaron al Parlamento vasco una iniciativa para que el mismo remitiera una proposición de ley orgánica a las Cortes Generales para la modificación de las Leyes orgánicas del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional con el objeto de residenciar la competencia para conocer de las impugnaciones contra las normas forales de los territorios de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa en el Tribunal Constitucional, en plano de igualdad con las leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas ¹⁴, si bien las posibilidades de que dicha propuesta prospere son escasas.

Lo mismo cabe decir del cupo, regulado en los apartados d) y e) del citado artículo 41.2 de la Ley Orgánica 3/1979, y cuyo método de señalamiento se aprueba quinquenalmente por ley votada en Cortes, como, por ejemplo, el regulado en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, para el período 2007-2011.

Los derechos históricos, como luego veremos, se han convertido en un auténtico privilegio económico contrario al artículo 138.2 de nuestra Constitución. Dicho privilegio consiste en la posibilidad de negociar tanto los ingresos como los gastos públicos: por el lado de los ingresos, vía Concierto económico se negocian prácticamente todos los tributos; por el lado de los gastos, se negocia el gasto del Estado que debe financiar el País Vasco.

Esta capacidad de negociar se aprecia claramente en la composición paritaria de las Comisiones y de la Junta Arbitral, en la aprobación del Concierto y del cupo por sendas normas de artículo único, etc., y, en la práctica, se traduce en la posibilidad que tienen las Haciendas forales de competir con el Estado.

III. LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

La financiación de las Comunidades Autónomas es asimétrica, ya que mientras las de régimen común se financian fundamentalmente vía impuestos cedidos y transferencias de los Presupuestos Generales del Estado, en las de régimen foral el proceso es inverso: primero, los respectivos territo-

¹³ Fernando DE LA HUCHA CELADOR, «La naturaleza legislativa de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 129, 2006.

¹⁴ La Comunidad foral de Navarra a través de su Parlamento dicta leyes autonómicas para regular los respectivos tributos convenidos.

rios recaudan los tributos concertados por ellos establecidos y posteriormente, ingresan una cantidad en concepto de cupo, equivalente al coste de los servicios sufragados por el Estado en dicha comunidad. El artículo 49 de la Ley 12/2002, define el concepto de cupo al establecer que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A fecha actual, la Comunidad Autónoma del País Vasco no ha establecido ningún impuesto autonómico; las Juntas Generales de los territorios de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa establecen los tributos concertados en su respectivo territorio, bien sean de normativa autónoma o de normativa común, pero no pueden establecer tributos propios. Lógicamente, los tributos que establecen las respectivas Diputaciones forales coinciden con los establecidos por el Estado, si bien los concertados de normativa autónoma son más beneficiosos que los exigidos en territorio común: tipos de gravamen inferiores, mayores deducciones, menores requisitos para gozar de los mismos beneficios fiscales, etc. Esto es especialmente cierto para la imposición directa en general, y para el Impuesto sobre Sociedades en particular, pues la imposición indirecta está armonizada vía Directivas de la Unión Europea.

Ya hemos dicho que el sistema de Concierto posibilita que las Diputaciones forales puedan competir con el Estado, y realmente compiten diseñando una legislación más favorable para las empresas, aunque también se puede competir teniendo la misma legislación, pero aplicándola con criterios más laxos.

Todos los Conciertos económicos, y el vigente, aprobado por Ley 12/2002 no es una excepción, distribuyen las competencias tributarias entre el Estado y el País Vasco, concertando los tributos estatales¹⁵. Por tributos concertados hay que entender aquellos cuya exacción se adjudica a una de las Administraciones tributarias o bien se reparten entre ambas, según los criterios establecidos en el propio Concierto. Estos tributos concertados pueden ser de tres categorías:

- Tributos concertados de normativa autónoma (IRPF, IP, ISuc, etc.), es decir, los establecidos por la respectiva norma foral sujetándose a los límites impuestos en los artículos 2, 3, 4, y 5 de la Ley 12/2002, así como a la normativa de la Unión Europea, en especial al régimen de ayudas de Estado.
- Tributos concertados de normativa común (IVA, IIEE, etc.), cuya norma foral coincide íntegramente con la respectiva ley del Estado, que a su vez se sujeta a las Directivas de la Unión Europea.
- Tributos concertados de normativa autónoma o común, como el Impuesto sobre Sociedades.

La implementación de los tres sistemas tributarios de las respectivas provincias vascongadas con el sistema tributario estatal ha planteado ciertos problemas en el Impuesto sobre Sociedades, al considerar los Tribunales que determinadas normas forales constituían ayudas de Estado. El Impues-

¹⁵ El artículo 5 de la Ley 12/2002 reserva a la competencia exclusiva del Estado los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los IIEE e IVA.

to sobre Sociedades era definido gráficamente, en el artículo 16 de la Ley 12/1981, como un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operaban exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos. El vigente Concierto, en el artículo 14.uno, lo define como un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, si bien también quedarán sometidas a esta normativa autónoma, las sociedades domiciliadas en territorio común cuyo volumen de operaciones ¹⁶ en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubiese realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco. No obstante, las sociedades domiciliadas en el País Vasco cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidas a la normativa común.

El problema de las ayudas de Estado hay que centrarlo, pues, en la imposición directa y muy especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades ya que en los demás tributos directos, el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, han asumido las respectivas competencias. Por ejemplo, en los territorios forales tradicionalmente no tributaban por Impuesto sobre Sucesiones las transmisiones de padres a hijos; recientemente diversas Comunidades Autónomas (Madrid, Cantabria, etc.) han modificado su legislación en ese sentido, equiparando su Impuesto sobre Sucesiones al establecido en los territorios históricos; pues bien, ninguna otra Comunidad de régimen común se puede sentir agraviada porque Madrid haya suprimido este impuesto ya que todas las Comunidades Autónomas pueden competir en un plano de igualdad.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AYUDAS DE ESTADO

De antiguo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sentado una copiosa y abundante jurisprudencia sobre las ayudas de Estado que ha sido codificada en los artículos 87 y siguientes del actual Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. El tenor del 87.1 es:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Según reza el transcrito precepto, para que una ayuda calificable como tal esté prohibida por contraria al mercado común, debe reunir las siguientes condiciones:

- Proporcionar una ventaja a sus beneficiarios al reducir sus costes.
- Consumir recursos públicos.

¹⁶ Las reglas del artículo 16 de la Ley 12/2002 serán esenciales para determinar el lugar de realización de las respectivas operaciones, localizándolas en un determinado territorio, lo que en determinados supuestos, puede ser bastante conflictivo.

- Afectar al comercio o a la competencia, mejorando las condiciones comerciales de los beneficiarios.
- Ser selectivas al tratarse de medidas que no se justifican por la naturaleza o economía del sistema.

Como afirma COSÍN OCHAITA ¹⁷ estos requisitos, en lo relativo a la carga de la prueba de su existencia, deben ser probados por la Comisión para los tres primeros, correspondiendo la carga de la prueba del cuarto requisito al Estado miembro demandado.

El Tribunal de Luxemburgo ha afirmado que el concepto de ayuda de Estado es un concepto autónomo del Derecho Comunitario, suficientemente amplio, en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligeramiento de cargas en el presupuesto de las empresas, que resulta indiferente la naturaleza del sujeto que concede el beneficio, bastando que se sufrague con cargo a las arcas públicas, si bien se establecen determinadas excepciones de ayudas compatibles *ope legis* o susceptibles de declaración de compatibilidad por motivos tasados (ayudas de carácter social, desastres naturales, etc.) y unas reglas procedimentales ¹⁸ para posibilitar la acción de control de las instituciones comunitarias con principal protagonismo de la Comisión Europea.

La interpretación de los términos «empresas o producciones» por parte del Tribunal también es amplia, quedando incorporadas en el término «empresas» tanto las públicas como las privadas y el conjunto de la producción de las mismas, siendo indiferente que exista o no finalidad lucrativa.

Respecto al ámbito de aplicación material del precepto abarca este todo tipo de ayudas, salvo que se rijan por disposiciones específicas del Tratado, como ocurre en materia de agricultura, transportes o en seguridad nacional. Con frecuencia, para valorar la casuística que se presenta y decidir si el supuesto cae en el ámbito de la consideración conceptual de «ayudas», el Tribunal ha utilizado el «test» o criterio del mercado o del inversor privado: habrá ventaja o beneficio, y por tanto ayuda, si la empresa no hubiera podido obtener en el mercado la correspondiente prestación o no la hubiera obtenido de un inversor privado en las mismas condiciones en que se la había proporcionado la autoridad pública concedente ¹⁹.

El artículo 88.3 del Tratado establece: «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones»; dicho precepto tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente, que pueda calificarse de abusiva, no se notifica a la Comisión, puede cualquier interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada –no por incompatible– ante sus

¹⁷ Rafael COSÍN OCHAITA, «Comentarios a la Sentencia del TJCE sobre la deducción por actividades de exportación». *Carta Tributaria*. 2.ª quincena de abril de 2005.

¹⁸ Por su importancia, destacar el Reglamento 659/1999 del Consejo, de procedimiento en materia de ayudas, que define entre otros, los conceptos de ayuda nueva, ayuda existente y ayuda ilegal, y es especialmente importante por regular el sistema de recuperación de ayudas y el plazo de prescripción que se fija en diez años desde la concesión de la ayuda.

¹⁹ Este criterio ha sido especialmente útil para detectar casos de ayudas de empresas en crisis, para cuantificar la ayuda a los efectos de fijar el importe de la restitución o, en su caso, aplicar alguna excepción por razón de la cuantía.

propios Tribunales internos. Como afirman CALDERÓN PATIER y GONZÁLEZ LORENTE ²⁰, en caso de que las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de las normas de procedimiento que obligan a un régimen de autorización previo de la Comisión, la supresión impone a los beneficiarios de las ayudas la obligación de devolverlas al Estado miembro en cuestión.

La eficacia del control comunitario de las ayudas de Estado depende, según JACOBS ²¹, de la cooperación de los Estados miembros y de la Comisión en tres etapas diferenciadas:

- En una primera fase los Estados miembros tienen la obligación inicial de notificar todas las propuestas de concesión de nuevas ayudas.
- En una segunda fase, la Comisión tiene la obligación de examinar las propuestas, así como de mantener una vigilancia permanente sobre las ayudas existentes.
- Por último, el recobro de las ayudas concedidas ilegalmente puede requerir acciones tanto de la Comisión como de los Estados miembros afectados.

Finalmente, cabe destacar el Reglamento 994/1998 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales. Según este Reglamento, la Comisión puede –igualmente, mediante Reglamentos– declarar compatibles con el mercado común y no sujetas a la obligación de notificación las siguientes categorías de ayuda: a favor de pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, el empleo y la formación, y las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales, si bien se ha de especificar para cada categoría de ayuda cuál es su finalidad, cuáles son las categorías de beneficiarios, los umbrales aplicables, expresados en términos de la ayuda con respecto a un conjunto de costes subvencionables o en términos de cuantías máximas, las condiciones relativas a la acumulación de ayudas y las condiciones de control.

V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004 (NFJ018721)

Tal y como afirma VILLAR EZCURRA, los territorios históricos desde principios de los años ochenta han venido adoptando normas fiscales favorables a la inversión y a la creación de empleo que han sido puestas en tela de juicio en procedimientos internos y comunitarios ²². Así, los incentivos a la inversión aprobados por las normas forales 8/1988 y 28/1988 fueron anulados por las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de febrero y 22 de octubre de 1998, pero también declarados incompatibles por la Comisión en su Decisión de 10 de mayo de 1993 por contrarios al derecho de establecimiento.

²⁰ Carmen CALDERÓN PATIER y Álvaro GONZÁLEZ LORENTE, «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros». *Crónica Tributaria*. Núm. 115, 2005.

²¹ Francis G. JACOBS, *Ayudas estatales y anti-dumping*. CISS Noticias/CEE. Núm. 42. Julio, 1988.

²² Marta VILLAR EZCURRA, *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Tercera edición. Madrid, diciembre 2007, pág. 2.093.

Otros beneficios fiscales de las normas forales vascas han sido declarados por la Comisión contrarios al mercado común, entre otros motivos, por tratarse de ayudas en las que el carácter de beneficio selectivo resultaba del poder discrecional de la administración foral por no ser el incentivo de concesión automática, afirmándose su carácter de ayudas ilegales por no haber sido notificadas a la Comisión y otro tanto cabe afirmar respecto de las vacaciones fiscales, es decir, la exención en el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos durante los diez primeros ejercicios.

Con la finalidad de no judicializar las normas forales, a mediados de enero del año 2000, el Gobierno central y la Comunidad Autónoma del País Vasco llegaron a un pacto fiscal, por el cual ambas instituciones se obligaban a retirar todos los recursos planteados en los Tribunales y, además, las respectivas Diputaciones se comprometían a retirar o modificar las normas forales más polémicas. Al no vincular este pacto a otros sujetos que se sentían perjudicados, fundamentalmente las Comunidades Autónomas limítrofes, la judicialización del conflicto siguió adelante, con grave merma para la seguridad jurídica.

A finales de enero de 2005 se hace público el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en la que, resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había considerado únicamente contrario a derecho el tipo más reducido del Impuesto sobre Sociedades, anula trece artículos más al considerar que constituyen ayudas de Estado y que se había incumplido la obligación de comunicar las ayudas a la Comisión. El Tribunal Constitucional no admitió a trámite el recurso de amparo interpuesto por el Gobierno vasco, al considerar que no le corresponde resolver si existe o no contradicción entre la normativa foral interna y el Derecho comunitario.

Esta Sentencia constituyó un duro golpe para los foralistas que no tardaron ²³ en formular sus críticas contra el Tribunal Supremo, si bien lo cierto y verdad es que con anterioridad el Tribunal Comunitario había considerado, entre otros casos, ayudas de Estado determinadas normas forales dictadas por las Juntas Generales de Álava que tuvieron gran repercusión en la opinión pública, nos referimos a las empresas Ramondín y Demesa-Daewo.

Si analizamos los fundamentos de derecho de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El Tribunal Supremo no plantea la cuestión prejudicial, es decir, estaríamos ante una «norma clara».
- En el fundamento de derecho duodécimo se recoge la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a la unidad de mercado, la cual descansa en dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone. Y añade: la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los territorios históricos.

²³ Por todos, Iñaki ALONSO ARCE, «La luz al final del túnel: a propósito de las conclusiones de la abogada general del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008». *Gaceta Tributaria del País Vasco*. Zergak. Número 1 del año 2008.

- Los artículos anulados menoscaban la competencia empresarial, distorsionan la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra; estos principios económicos constituyen los límites a la autonomía tributaria de los territorios históricos del País Vasco.
- La igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral.
- La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total.

Vemos, pues, cómo el Tribunal Supremo considera que una norma fiscal constituye ayuda de Estado cuando vulnera la libre competencia y los postulados del mercado único, y, en este sentido, el fundamento de derecho decimosexto de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, hace un repaso a los diferentes artículos de las normas forales objeto de impugnación, concluyendo que trece de dichos artículos son ilícitos. La selección de la medida trae causa del carácter regional de las normas forales dictadas por las respectivas Juntas Generales.

VI. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 (NFJ023663)

La conocida como Sentencia del «caso Azores» hace pivotar el criterio de selectividad de una medida sobre el grado de autonomía de las autoridades infraestatales. El Tribunal de Justicia de Luxemburgo afirma en los apartados 56 y 57 de la citada Sentencia, que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata (reducción de tipos impositivos) es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye su marco de referencia y a este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en solo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 del Tratado.

El apartado 67 de la Sentencia que comentamos establece los requisitos de autonomía de la entidad infraestatal. En primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. A estos requisitos se refiere la doctrina al calificarlos como autonomía institucional, procedimental y económica.

VII. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008 (NFJ029238)

A) La cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 2006. La cuestión prejudicial es un mecanismo establecido en el Tratado de la Unión Europea por medio del cual los Tribunales nacionales, cuando tienen que enfrentarse con un pleito en el que es determinante la interpretación de un precepto del Tratado o de un concepto de Derecho comunitario, pueden someterlo a la consideración del Tribunal comunitario, que es el único intérprete autorizado del Derecho europeo, para aplicar posteriormente esos criterios establecidos en Luxemburgo y resolver la controversia nacional. Siguiendo a GARCÍA-ATANCE²⁴ los rasgos principales del procedimiento prejudicial son los siguientes:

- El Tribunal de Justicia decide solo sobre la validez e interpretación del Derecho comunitario y no del Derecho nacional.
- Están facultados para presentar la cuestión todos los órganos públicos que diriman litigios y sean independientes, es decir, no estén sometidos a instrucciones.
- Existe esta obligación para cualquier Tribunal cuya decisión no sea susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno.
- La decisión prejudicial vincula en primer lugar al Tribunal que ha planteado la cuestión y a todos los demás Tribunales que conozcan de la misma causa.

Así, por medio de Autos de 20 y 26 de septiembre de 2006, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco elevó diversas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo, todas ellas con idéntico contenido, en las que se solicitaba al citado Tribunal criterios aclaratorios sobre cómo aplicar la doctrina Azores al supuesto del País Vasco.

B) Las conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott de 8 de mayo de 2008. Con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006, la Sra. Kokott identifica la ausencia de ayudas de Estado con la autonomía del País Vasco, en su triple versión de institucional, procedimental (autonomía material y formal de configuración) y económica. Las conclusiones de la Sra. Kokott, merecen los siguientes comentarios:

- En lo relativo a la autonomía formal de configuración, la Abogado General establece 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; lo cual no quiere decir que las normas forales no deban respetar los principios de armonización, de la libre competencia y de la unidad de mercado.
- Cuando trata la autonomía material de configuración, se pregunta si las Comunidades Autónomas pueden competir entre sí a través de los impuestos o bien esta competencia es incom-

²⁴ Yolanda GÓMEZ SÁNCHEZ, *Los derechos en Europa*. UNED. Madrid, 2002, pág. 569.

patible con el principio de solidaridad. La respuesta es contundente: «Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los Tribunales nacionales». Ya hemos dicho que en el sistema tributario actual las Comunidades Autónomas de régimen común no pueden competir con el Impuesto sobre Sociedades; este privilegio queda reservado a las Haciendas forales, que tienen limitada su autonomía financiera por los principios recogidos en el Concierto económico, así como por la normativa de la Unión Europea, en especial el régimen de ayudas de Estado.

C) Fundamentos jurídicos de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008. Como era de esperar, el Tribunal no se apartó de las conclusiones formuladas por la Abogado General, declarando que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado. Aquí, si se me permite, estamos como al principio, pues los Tribunales nacionales deberán enjuiciar si las normas forales respetan esos límites consagrados en los principios comunitarios, y muy especialmente si otorgan ayudas de Estado, así como los recogidos en nuestra Constitución, los de armonización contenidos en el artículo 3 de la Ley 12/2002, los de defensa de la competencia, etc., lo que provocará otro aluvión de recursos judiciales, con merma de la tan necesaria seguridad jurídica que debe presidir todo sistema tributario. El apartado 136 de la Sentencia es bien explícito al respecto, cuando afirma que en los asuntos principales, las partes están de acuerdo en que las competencias de los territorios históricos tienen como límites, en particular, los diferentes principios invocados ante el Tribunal de Justicia y, más concretamente, el de armonización fiscal.

Tal y como afirma la Comisión, las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los territorios históricos, y ello por varias razones:

- La primera, que las normas forales, pese a ser normas de eficacia territorial limitada, se aplican en determinados supuestos fuera del ámbito de su respectivo territorio. Por ejemplo, una empresa domiciliada en Vizcaya que facture más de 7 millones de euros y realice operaciones en territorio común inferiores o iguales al 75 por 100 de sus operaciones totales, aplicará la norma foral que regula el Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya, y si bien ingresará las cuotas del citado impuesto en ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, por las operaciones que realice en territorio común compite de forma ventajosa con las sociedades domiciliadas en dicho territorio común. Ya hemos visto que el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía emplea la expresión «dentro de su territorio».
- La segunda, que las empresas domiciliadas en el País Vasco pueden estar sometidas, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, tanto a la legislación estatal como a la foral. En el caso anterior, si el porcentaje del volumen de operaciones realizado en territorio común hubiera sido del 80 por 100, la citada sociedad estaría sometida a la normativa estatal, compitiendo de forma desfavorable, por las operaciones realizadas en territorio foral, con las sociedades domiciliadas en Vizcaya.

La pregunta que podemos hacernos es si el carácter extraterritorial de las normas forales es selectivo y, por tanto, constituye una ayuda de Estado, o también, si la aplicación en una misma región

de dos normas tributarias diferentes no vulnera la libre competencia, pues en la práctica, el propio sistema de Concierto está diseñado para que las empresas tienden a deslocalizarse en el País Vasco, para disfrutar de un régimen tributario más beneficioso que el estatal, amén de otros condicionantes relativos a las relaciones que mantienen dichas Administraciones forales con «sus» contribuyentes.

D) El cupo. El apartado 124 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 ha abierto otro tema de debate, al analizar las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, debiendo verificar los Tribunales nacionales si el cupo puede tener como efecto la compensación por el Estado español de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales. ARRATIBEL ARRONDO²⁵ señala que el cupo supone un riesgo unilateral y que siempre resultará a ingresar para la Hacienda autónoma del País Vasco, dando a entender que las pérdidas de recaudación provocadas por los incentivos fiscales o por una ineficiente gestión son asumidas exclusivamente por la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que ello suponga la posibilidad de recibir transferencias o subvenciones del gobierno central a modo de compensación; y esta afirmación es especialmente importante porque el Tribunal de Luxemburgo, desde la Sentencia *Van Calster* de 21 de octubre de 2003, ha declarado que la ilegalidad de una ayuda comprende también su forma de financiación, cuando esta se realiza mediante exacciones específicas.

MORENO GONZÁLEZ²⁶, al analizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, concluye que si existe una relación orgánica entre la exacción y la ayuda financiada mediante la misma, la prohibición de ejecución se extiende tanto a la ayuda como a la exacción con la que se financia, y por ello, tanto la aplicación prematura de la exacción como la ayuda serán ilegales y una y otra deberán anularse *ex tunc*. Esta cuestión nos merece las siguientes consideraciones:

- Tal y como señala el apartado 125 de la citada Sentencia, el método de cálculo del cupo es particularmente complejo. Determinar los servicios realmente prestados, calcular su coste, el importe recaudado, la asignación de contribuyentes, la competencia, etc., son materias especialmente complejas que ponen de manifiesto la dificultad de calcular el cupo. Si a esto le añadimos el carácter paccionado del Concierto y, por ende, del cupo, podemos concluir que las habilidades negociadoras y los apoyos políticos adquieren una relevancia trascendental.
- El coeficiente de imputación, tradicionalmente establecido en el 6,24 por 100, está absolutamente alejado del peso de la población y del producto interior bruto de la Comunidad Autónoma del País Vasco. La primera operación para calcular el cupo provisional es aplicar el porcentaje de imputación al total de cargas no asumidas por el País Vasco, que en el año base de 2007 asciende a 5.350 millones de euros²⁷. En el apartado 127 de la propia Sentencia se dice que si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija en el marco de negociaciones políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Parece lógico pensar que si dicho coeficiente está infravalorado esta-

²⁵ José Antonio ARRATIBEL ARRONDO, «El sistema concertado y las Haciendas europea, estatal y autonómica vasca». *Crónica Tributaria*. Núm. 92, 1999.

²⁶ Saturnina MORENO GONZÁLEZ, «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 132, 2006.

²⁷ Anexo I de la Ley 29/2007.

mos en presencia de un privilegio o de una ayuda de Estado, al faltar la autonomía económica, es decir, si la Comunidad Autónoma del País Vasco paga menos cupo del que le corresponde en función de su peso relativo en la economía española, podrá bajar sus impuestos en la misma proporción. En cualquier caso, este índice está desactualizado, ya que se ha mantenido inalterable desde el año 1981.

- En cuanto a los ajustes, leemos en el apartado 126 de la Sentencia, estos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma. La complejidad de estos ajustes y su carácter transaccional quedan bien patentes a la vista de los artículos 53, 54 y 55 de la Ley 12/2002, que regulan respectivamente el ajuste a consumo en el IVA, el ajuste a consumo en los IIEE y otros ajustes, si bien quedan más especificados en los artículos 14 y 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, que, como ya hemos dicho, aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.
- Los Tribunales nacionales no están capacitados para analizar las complejas relaciones financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, siendo improbable que el cupo constituya una ayuda de Estado, ya que estamos en presencia de opciones políticas que difícilmente podrían ser enjuiciadas desde el punto de vista jurídico. El apartado 134 de la Sentencia es bastante explícito al respecto cuando afirma que la reducción de impuestos acordada por una entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse. Y todo ello sin olvidar que el cupo se aprueba por ley votada en Cortes, la cual solo puede ser enjuiciada, en el ámbito nacional, por el Tribunal Constitucional.

VIII. UNA POSIBLE SOLUCIÓN AL CONFLICTO: LA DESCENTRALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El problema analizado en el presente trabajo reviste muchos tintes políticos, estando las opiniones de los diferentes autores radicalmente separadas, donde se mezclan los aspectos jurídicos con los sociales, culturales, económicos e históricos, enfrentándose el principio de solidaridad con el de autonomía financiera y cuya solución podría estar en la descentralización del Impuesto sobre Sociedades.

Por un lado, resulta incuestionable que los territorios históricos del País Vasco, en ejercicio de su autonomía financiera, pueden establecer un Impuesto sobre Sociedades más beneficioso que el regulado por el Estado; por otro, parece obvio que este privilegio perjudica a otras Comunidades Autónomas, especialmente a las limítrofes. Y todo ello, sin olvidar que la seguridad jurídica debe ser un principio perseguido por todas las partes, siendo contraproducente la permanente judicialización del conflicto.

Para paliar en la medida de lo posible esta descentralización asimétrica se propone que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan competir con los territorios históricos asumiendo determinadas competencias relativas al Impuesto sobre Sociedades, ya que la inmensa mayoría de la doctrina ve inviable la extensión del régimen de Concierto económico al resto de Comunidades

Autónomas. Una vez constatado que el resultado contable se calcula de forma idéntica en todo el territorio nacional, las diferencias fundamentales podrían estar en los ajustes extracontables, en el tipo de gravamen, en los recargos y en las deducciones.

CORDERO GONZÁLEZ²⁸ en el análisis que efectúa del sistema tributario canadiense, detecta las siguientes deficiencias del sistema descentralizado en la imposición sobre la renta, lo que ha propugnado que determinados autores sean partidarios de la devolución de estos impuestos a la Federación. Los puntos débiles del sistema son:

- La merma de su carácter redistributivo, al disponer la Federación de menos recursos para sufragar los pagos de nivelación a favor de las regiones de menor capacidad fiscal y propiciar también, a través de otras transferencias, un nivel equiparable en la prestación de los servicios públicos esenciales en todo el territorio nacional.
- La competencia fiscal interprovincial y sus efectos sobre las decisiones de inversión y localización de recursos entre las provincias.
- La complejidad del sistema, si bien en el caso de Canadá, la existencia de una Administración unificada que gestiona de forma conjunta los impuestos provinciales y federales sobre la renta y sociedades, hace que dicha complejidad se traslade en menor medida al contribuyente.

Pese a los inconvenientes apuntados, consideramos que España debería optar por un Impuesto sobre Sociedades como el establecido en Suiza o Canadá, ya que con ello se evitarían múltiples problemas, al poder competir las Comunidades Autónomas de régimen común con las Haciendas forales, si bien sería conveniente la gestión unificada del mismo.

En Canadá los impuestos provinciales son, en cualquier caso, autónomos respecto del federal, de tal forma que si las provincias no establecen su propio impuesto no perciben parte alguna de la recaudación obtenida en su territorio. El sistema se basa en determinar la renta gravable atribuida a cada provincia, estableciéndose el gravamen provincial sobre dicha base que a su vez se deduce de la cuota federal. Dicho impuesto no utiliza, por tanto, como criterio de sujeción la residencia de la sociedad, sino la existencia de un establecimiento permanente en su territorio por parte de una sociedad residente, al que se atribuye la renta provincial.

En Suiza, el Impuesto sobre Sociedades viene caracterizado por constar de tres tipos, uno estatal, otro autonómico establecido por el respectivo Cantón y un tercero destinado a financiar el municipio donde se ubiquen las respectivas empresas.

Por último, no debemos descartar la posibilidad de corregir los actuales desequilibrios económicos interterritoriales mediante la descentralización del Impuesto sobre Sociedades, ya que los municipios despoblados o con tasas de crecimiento negativas optarán, con seguridad, por tipos impositivos bajos con la finalidad de atraer inversiones.

²⁸ Eva María CORDERO GONZÁLEZ, «La distribución del poder tributario en la Federación Canadiense: perspectivas para España». *Revista Española de Derecho Tributario*. Núm. 139, 2008.

Bibliografía

- ALONSO ARCE, Iñaki [2008]: «La luz al final del túnel: a propósito de las conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008». *Gaceta tributaria del País Vasco*. Zergak. Núm. 1.
- ALONSO OLEA, Eduardo J. [1995]: *El Concierto económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*. Instituto Vasco de Administración Pública.
- ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio [1999]: «El sistema concertado y las Haciendas europea, estatal y autonómica». *Crónica Tributaria*. Núm. 92.
- COMÍN, Francisco; HERNÁNDEZ, Mauro y LLOPIS, Enrique [2002]: *Historia Económica de España: siglos X-XX*. Editorial Crítica.
- CORDERO GONZÁLEZ, Eva María [2008]: «La distribución del poder tributario en la Federación Canadiense: perspectivas para España». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 139.
- COSÍN OCHAITA, Rafael [2005]: «Comentarios a la Sentencia del TJCE sobre la deducción por actividades de exportación». *Carta tributaria, Monografías*.
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando [2006]: «La naturaleza jurídica de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 129.
- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón [1985]: *Los derechos históricos de los territorios forales*. Editorial Civitas.
- GARCÍA-ATANCE, M.^a Victoria [2002]: «El Tribunal de Justicia», en la obra colectiva *Los derechos en Europa*, UNED.
- GARRIDO FALLA, Fernando [1985]: *Comentarios a la Constitución*. Editorial Civitas.
- JACOBS, Francis G. [1988]: «Ayudas estatales y anti-dumping». *CISS Noticias/CEE*. Núm. 42.
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina [2006]: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 132.
- PÉREZ ARRÁIZ, Javier [2005]: «La capacidad normativa de los territorios históricos tras la STS de 9 de diciembre de 2004». *Tributos locales*. Núm. 48.
- VILLAR EZCURRA, Marta [2007]: «El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal», en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales.