

El Impuesto sobre Sociedades y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

En el presente artículo Iñaki Alonso pone de manifiesto el aparente cambio de doctrina del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en torno al asunto del Impuesto sobre Sociedades. Tras la sentencia del Tribunal Supremo de 2004 en la que se anulaban los beneficios fiscales de los territorios forales vascos al considerarse ayudas de Estado, el tribunal vasco dictó algunas resoluciones en las que se seguían los criterios sentados por el Tribunal superior.

Sin embargo, y tras la sentencia del TJCE, que establecía las condiciones según las cuales un beneficio fiscal no puede ser calificado como ayuda de Estado, el TSJPV ha decidido plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal europeo para que sea éste quien se pronuncie sobre el tema, dejando entrever la imposibilidad de conseguir una correcta aplicación del Tratado de la UE en el momento actual asumiendo la doctrina establecida por la mencionada sentencia del TS en 2004.

Artikulu honetan Iñaki Alonsok agerian uzten du Sozietateen gaineko Zergaren gaiari EAEko Justizia Auzitegi Nagusiak izandako jarrera aldaketa garbia. Estatu laguntzat jotzeagatik foru lurraldeetako zerga onurak deuseztatzen ziren 2004ko Auzitegi Gorenaren epaiaren ondoren, euskal auzitegiak Auzitegi Gorenak ezarritako irizpideekin bat zetozen ebazpen batzuk igorri zituen.

Aldiz, zerga onura bat Estatu laguntza ez dela kontsideratzeko baldintzak ezartzen zituen EBeko Justizia Auzitegiaren epaiaren ondoren, EAEko Justizia Auzitegiak aipatu 2004ko AGren epaiaren doktrina ezarriz EBeko Hitzarmenaren aplikazio egoki bat lortzeko ezintasuna agerian utziz, europar Auzitegiaren aurrean judizioaurreko arazoa aurkeztea erabaki du, hau izan dadin gaiaren inguruan erabakitzen duena.

Mucho hemos hablado en estas páginas de las incertidumbres generadas por la situación procesal en la que se encuentra el Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la ignominiosa [sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004](#) , y sobre todo, de las consecuencias que de la misma había extraído en un primer término la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sin duda, influenciada por la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia.

Ya hemos tenido ocasión de comentar que la catalogación de las normas fiscales vascas como ayudas de Estado por el mero hecho de estar dictadas por una autoridad infraestatal no era conforme con el Derecho comunitario, ni tenía soporte en la disciplina establecida a partir de lo dispuesto en los artículos 87 y siguientes del Tratado de la Unión Europea.

También hemos ido analizando los diferentes Autos y Sentencias con los que nuestros Tribunales de Justicia han ido perfilando su entendimiento al respecto, partiendo de la inicial posición del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en virtud de la cual no se suscitaban cuestiones de relevancia comunitaria en relación con este asunto, corregida ciento ochenta grados como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y, en suma, en estos momentos, parece que en vías de volver sobre sus pasos y recuperar la certera apreciación que siempre había inspirado a nuestro Tribunal Superior en su enjuiciamiento del ejercicio de la capacidad fiscal que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce a los Territorios Históricos de la misma.

Ya vimos que el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Sr. Geelhoed, cuyo nombre seguro que pasará a la pequeña historia de la fiscalidad foral con letras mayúsculas, aun cuando él no haya tenido más que un papel tangencial, puesto que su enjuiciamiento se reducía a una reducción impositiva realizada en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Región Autónoma de las Islas Azores en Portugal, pero que, sin duda, con una importante valentía, se propuso establecer una doctrina general que fuera aplicable en todos los Estados miembros de la Unión Europea y que sirviera para disciplinar en base a unos principios aplicables para todos el ámbito en el que el ejercicio de la autonomía fiscal por las regiones de la Unión no suponía una contradicción con el régimen jurídico de las ayudas de Estado en establecido en el Derecho primario comunitario.

Debemos recordar que vimos la luz desde el País Vasco con las [reflexiones que hacía el 20 de octubre del año pasado el Sr. Geelhoed](#) , cuando razonaba como sigue:

"42. Con un carácter más general, ello plantea la siguiente cuestión importante, que va más allá del presente caso: ¿Qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado?

43. Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia. Además, a mi juicio, es indispensable ahora formular un "cuestionario" o unos criterios de comprobación. Tal necesidad se deriva, en primer lugar y sobre todo, del derecho de los Estados miembros a la seguridad jurídica al regular sus propios regímenes tributarios. En particular, sin un examen en profundidad, que establezca en qué casos unas modificaciones

tributarias aplicables a un espacio geográfico limitado se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, los Estados miembros no pueden predecir cuándo están sujetos a la obligación de notificar a la Comisión antes de su ejecución que se proponen adoptar las modificaciones tributarias. Debo recordar que en caso de incumplimiento de esta obligación de notificación se aplica a la medida el régimen de las "ayudas ilegales", conforme al Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo. Por lo tanto, los imperativos de seguridad jurídica y de efectividad de las normas sobre las ayudas de Estado exigen que los Estados miembros se hallen en condiciones de conocer anticipadamente el alcance de dicha obligación mediante unos criterios claros de evaluación.

1. ¿En qué casos las modificaciones en los tipos impositivos nacionales limitadas a un ámbito geográfico suponen una ayuda estatal?

a) Principios generales

44. Para poder ser calificada de ayuda, una medida tributaria debe cumplir los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1, en particular:

- La medida debe "ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto". Esta exigencia se cumple claramente cuando una empresa está sujeta a un tipo impositivo más reducido que el que normalmente se le habría debido aplicar.

- Dicha ventaja debe ser "otorgada por un Estado o mediante recursos estatales". Según señaló el Tribunal de Justicia en el asunto Alemania/Comisión, cumplen este criterio las reducciones impositivas concedidas por las autoridades regionales, que conducen a unos menores ingresos del Estado.

- La medida debe favorecer a determinadas empresas o producciones; en otras palabras, debe ser selectiva. Una medida no puede ser calificada de selectiva cuando el Estado miembro puede probar que la medida se halla justificada por la naturaleza o el sistema de dicho régimen.

- La medida debe falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

45. El carácter selectivo es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable en una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87 CE, apartado 1. La razón es evidente. Por definición, tales modificaciones sólo benefician a aquellas empresas que operan en una determinada región del territorio de un Estado miembro. Si, conforme al criterio de la Comisión, tomáramos como marco de referencia en todos los casos el territorio del Estado miembro, todas las medidas nacionales que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica limitada sería a priori "geográfica mente" selectivas (a diferencia del carácter selectivo "material, que se da cuando una medida favorece a las

empresas en una determinada industria o sector de la economía). En este caso, las normas sobre las ayudas de Estado pueden aplicarse para reducir las distorsiones de la competencia.

46. Sin embargo, si bien en algunos casos deberíamos tomar como punto de referencia el área geográfica en la que se aplican el tipo impositivo diferente, las medidas que los establecen no son "selectivas", ya que se aplican a todas las empresas que operan en esa zona geográfica. En tal caso, las únicas disposiciones del Tratado que permiten reducir las disposiciones de la competencia son el artículo 94, que permite adoptar por unanimidad directivas para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común, y los (raramente aplicados) artículos 96 CE y 97 CE, que permiten que la Comisión celebre consultas con los Estados miembros y en su caso que el Consejo adopte directivas con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia en el mercado común derivadas de las divergencias entre las legislaciones de los Estados miembros.

47. La cuestión crucial es por tanto la siguiente: ¿Cuál debe ser el punto de comparación para determinar si una medida que establece un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada "favorece a determinadas empresas o producciones" en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1?

b) ¿Cuándo son selectivas las medidas que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada?

48. Al abordar esta cuestión, debemos comenzar por distinguir entre un incremento en el tipo impositivo nacional para una determinada zona geográfica de un Estado miembro y una reducción de dicho tipo impositivo.

49. En cuanto al incremento de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, suponiendo que dicha zona represente una pequeña parte del territorio geográfico total del Estado miembro, ello constituye lo que calificué en mis conclusiones en el asunto GIL Insurance de "gravamen especial" establecido dentro en esa zona, y no la concesión de una ayuda a los contribuyentes comprendidos dentro del ámbito de aplicación del régimen general que están sujetos a un tipo impositivo más reducido. Como consecuencia, por las razones que expuse en dichas conclusiones, las normas que regulan las ayudas de Estado no se aplican a tal situación.

50. En lo que se refiere a las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, debe distinguirse tres situaciones.

51. La primera es aquella en la que el Gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, cuando la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios y otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Según reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siquiera cuando una autoridad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un "tipo impositivo medio nacional": en realidad, el tipo impositivo difiere sensiblemente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria debe ser una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos.

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de "autonomía total" aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esto significa:

- autonomía institucional: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;

- Autonomía en materia de procedimiento: 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;

- autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructura. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un

planteamiento de "ingresos" y "gastos", recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse.

55. Si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de "selectiva" a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión -es decir el "papel fundamental" que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas- deja de estar fundada.

56. Sin embargo, si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse, a mi juicio, de selectivo a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1.

57. Lo anterior, sintetiza lo que considero principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos impositivos se han de calificarse de "ayuda".

Incluso, el propio Abogado General fue consciente de que previamente otro Abogado General se había pronunciado (el Sr. Saggio el 1 de julio de 1999 en relación con las Normas Forales vascas de incentivos fiscales a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993) en sentido aparentemente contrario a sus criterios, pero quiere realizar un esfuerzo de coordinación de ambas conclusiones, como resulta de lo que apunta en la nota 28 a pie de página de sus conclusiones, diciendo:

"En las conclusiones del Abogado General Saggio, Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (asuntos acumulados C 400/97 a C 402/97), citada en la nota 23 supra, se aproximó a esta cuestión. Dicho asunto versaba sobre la compatibilidad con el Tratado de determinadas medidas fiscales de apoyo a la inversión y e impulso de la actividad económica en el País Vasco. Sin embargo, el Abogado General afirmó que se trataba de normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplicaban (apartado 38), y, de esta forma, no formuló principios generales para analizar diferencias tributarias geográficamente limitadas. El asunto fue sobreseído sin que el Tribunal de Justicia dictara sentencia definitiva."

Como ya hemos comentado en otras ocasiones, estos párrafos que, por su importancia, nos hemos permitido transcribir, substancian los elementos esenciales que permiten discernir cuándo se puede ejercer una autonomía fiscal por parte de una región dotada de autonomía que no implique de suyo la concesión de ayudas estatales sometida al régimen establecido en el Derecho comunitario.

También sabemos que la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la importante [sentencia de 6 de septiembre de 2006](#) por la que se puso fin al procedimiento portugués, asumió completamente las conclusiones del Abogado General y dio reconocimiento pleno y expreso a la doctrina expuesta y, en consecuencia, a la posibilidad de defender la compatibilidad con el Tratado del ejercicio de las competencias normas reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos.

Pues bien, parece claro que tales pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, además de la propia argumentación sostenida por las instituciones forales, han llevado a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a empezar a virar el rumbo de sus planteamientos, lo que se patentiza de una manera clara en la decisión adoptada por la Sala, por medio de [Auto de 20 de septiembre de 2006](#) , corregido por parte de otro Auto de 28 de septiembre de 2006, a elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la aplicación de la doctrina Azores al caso vasco.

Pero, con independencia de lo que ello pueda suponer a futuro, y de las consecuencias que se extraigan por parte de todos de la sentencia Azores y del futuro pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el Concierto Económico vasco, es cierto que hoy en día podemos estar contentos por la evolución jurídica de los procedimientos, ya que la lectura de los Autos de remisión de la cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo contienen referencias de indudable valor jurídico y práctico para el momento presente.

De entrada la Sala reconoce lo siguiente: "La clave de esa necesidad de promover la cuestión la pone este Tribunal en que si bien se esgrimen por la parte recurrente Decisiones de la Comisión Europea relativas a la materia de ayudas de Estado que guardan alguna relación con las normas tributarias enjuiciadas, y sentencias del TJCEE que las respaldan, y que han dado lugar incluso a un precedente de la jurisprudencia interna en ese sentido de la necesaria comunicación a la Comisión como Ayudas de Estado - Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 -, se dan recientes elementos extraídos de la propia actividad del Tribunal de Justicia competente para la interpretación del Tratado, - muy en especial la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el Asunto C-88/03-, que abren una perspectiva muy diversa para el enfoque de la cuestión. De este modo, esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiende a los precedentes internos..."

No es necesario profundizar en este momento en el resto de consideraciones que ha realizado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sus Autos, ni en el devenir futuro que esta cuestión prejudicial tenga, de lo que nos ocuparemos in extenso, sino que en este momento lo más destacado es poner el acento en la apreciación del Tribunal en la que el propio Tribunal sustenta el núcleo argumentativo de la necesidad de elevar la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, la imposibilidad de conseguir una correcta aplicación del Tratado en el momento

presente asumiendo una doctrina como la contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Y el corolario que esto tiene que tener solo puede ser uno en este momento: hoy en día ya no existe apariencia de buen derecho que justifique la adopción de medidas cautelares de suspensión de la normativa foral en base a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 pues la propia Sala ha estimado que la citada sentencia no garantiza una válida y actual interpretación del Tratado.

Veremos entonces si se admiten las peticiones de levantamiento de la suspensión cautelar del tipo de gravamen formuladas por las instituciones forales, en aquellos procedimientos en los que la Sala ha entendido como procesalmente puede reconsiderar estas medidas cautelares, y sobre todo, lo que parece descabellado es que, con esa argumentación de la Sala, se pueda decretar una suspensión cautelar de la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades que aprueben las instituciones forales en base a la sentencia del 9 de diciembre de 2004.

Lo veremos próximamente...