

Los regímenes especiales de Concierto y Convenio (Al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 220), As. C-88/03, Portugal/Comisión)*

ISAAC MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco/UPV

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
 2. MEDIDAS FISCALES GEOGRÁFICAMENTE SELECTIVAS
 3. CONCLUSIÓN
- BIBLIOGRAFÍA CITADA
-

* Este trabajo constituye una actualización del que ya se publicó en JT titulado «Los tipos de gravamen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C 88/03, Portugal/Comisión».

1. INTRODUCCIÓN

La Constitución (RCL 1978, 2836), en su Disposición Adicional Primera, establece que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, y que 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. Por otro lado, en el apartado 2 de su disposición derogatoria única, establece, que: «En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogado el Real Decreto de 25 de octubre de 1839 en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876». El reconocimiento expreso de los derechos históricos en materia tributaria, y asimismo, su actualización, se produce a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (RCL 1979, 3028), y a través de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto (RCL 1982, 2173, 2233), de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra.

La redacción vigente del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco procede de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345, 1519), y la del Convenio Económico con Navarra de la Ley 25/2003, de 15 de julio (RCL 2003, 1792, 2595). Ambas normas tienen carácter paccionado, pues «aunque deben aprobarse por ley, requieren para su elaboración y modificación la formalización de un acuerdo del Estado con las provincias forales, que las Cortes Generales se limitan a aprobar o rechazar en bloque, sin posibilidad de tramitar enmienda alguna que afecte a su contenido. Las leyes aprobatorias son leyes ratificadoras de artículo único tramitadas parlamentariamente por el procedimiento de lectura única. Por ello, aun cuando el Concierto y el Convenio se presenten como un “acto legislativo unilateral” de las Cortes Generales, en el fondo se trata de un texto pactado entre el Estado y la Comunidad Autónoma en el que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autónomas y sus límites. Estas negociaciones se realizan entre los Ejecutivos estatal y autonómico, cuyos acuerdos se incorporan como anexo inmodificable de un Proyecto de Ley de artículo único» (J. L. GARCÍA RUIZ y E. GIRÓN REGUERA, 2001). «El carácter paccionado tiene una consecuencia jurídica importante: las antinomias entre estas normas y otras leyes posteriores del Estado que hayan sido aprobadas por distinto procedimiento se resuelven con el criterio de competencia en lugar del cronológico. No prevalece la ley posterior, sino la anterior reguladora de cuestiones sobre las que las Cortes Generales no pueden disponer libremente» (E. SIMÓN ACOSTA, 2000). Naturalmente, si la aprobación del Concierto y del Convenio es producto de un pacto, su modificación también debe serlo (Cfr. Disposición Adicional Segunda del Concierto y artículo 6 del Convenio).

La estructura básica del Concierto y del Convenio es muy parecida. Tres son los aspectos fundamentales: por un lado, el tributario, en el que se regula tanto el ejercicio de la capacidad normativa como la exacción de los tributos; por otro, el financiero, que regula los flujos financieros incluyendo el cupo (en el caso del País Vasco) o aportación (en el caso de Navarra); y el institucional, que regula todas las instituciones y mecanismos previstos para la coordinación, la colaboración y la resolución de

conflictos (Comisión Mixta del Concerto, Comisión de coordinación y Evaluación Normativa y Junta Arbitral, en un caso, y Comisión Coordinadora y Junta Arbitral, en el otro).

Lo que caracteriza al sistema de financiación foral es que los Territorios Históricos del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y la Comunidad Foral de Navarra, tienen reconocida una amplia autonomía fiscal, dado que tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello se traduce en que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos estatales más importantes (actualmente, todos, salvo los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido), corresponde a cada uno de los tres Territorios Históricos y a la Comunidad Foral de Navarra. Por su parte, la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral Navarra contribuyen a la financiación del Estado con el «cupo» o «aportación», que consiste en el pago de una determinada cantidad por las competencias no asumidas.

El País Vasco y Navarra «autofinancian sus competencias, de modo que la suficiencia de sus ingresos estará en función de la capacidad fiscal de sus ciudadanos y de una gestión eficaz, y no de sus potenciales necesidades, como ocurre en el sistema general de financiación. Sin embargo, lo que estas Comunidades aportan al Estado no está en función de la recaudación que obtengan de los tributos concertados (convenidos en el caso de Navarra), sino que depende de los gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado para la financiación de las cargas generales no asumidas por las mismas. Por lo que ante una disminución de ingresos derivada de una recesión económica o de una deficiente gestión, los perjuicios serán afrontados por los territorios forales, pues el cupo (o la aportación) a entregar no podrá ser alterado a la baja. A este riesgo que asumen los sistemas forales se le denomina principio de riesgo unilateral» (J. L. GARCÍA RUIZ y E. GIRÓN REGUERA, 2001).

2. MEDIDAS FISCALES GEOGRÁFICAMENTE SELECTIVAS

El sistema tributario de los territorios forales está sometido a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. No cabe descartar que las regulaciones fiscales pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia, particularmente, con el régimen de ayudas estatales, en la medida en que se otorgan ventajas fiscales para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados. Esas ventajas fiscales, como todas las demás, están sometidas al derecho comunitario, de ahí la oportunidad de examinar, nuevamente, esta vez al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 220) As. C-88/03, Portugal/Comisión, algunos aspectos del régimen comunitario de ayudas de estado.

Es preciso recordar, como declara la STJCE de 15 de junio de 2006 (TJCE 2006, 168), A.acc. C-393/04 y C-41/05, «que el objetivo del artículo 87 CE (RCL 1999, 1205 ter) es evitar que los intercambios entre los Estados miembros resulten afectados por ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones (sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. pg. 709).

Para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, la medida en cuestión ha de cumplir cuatro condiciones:

1. *La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.*

La STJCE de 22 de junio de 2006 (TJCE 2006, 174), Bélgica/Comisión, As. Ac. C-182/03 y C-217/03, señala que es jurisprudencia reiterada que «el concepto de ayuda abarca no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de empresas, 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 (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001 [TJCE 2001, 304], Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. pg. I-8365; de 20 de noviembre de 2003 [TJCE 2003, 383], GEMO, C-126/01, Rec. pg. I-13769, de 15 de julio de 2004 [TJCE 2004, 204], España/Comisión, C-501/00, Rec. pg. I-6717, y de 15 de diciembre de 2005 [TJCE 2005, 415], Italia/Comisión, C-66/02).

Y así, a título de ejemplo, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado (véase la sentencia 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02).

La *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384 de 10.12.1998, pg. 3) enumera un listado ejemplificativo de supuestos al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

En concepto de ayuda es muy amplio, pues incluye no sólo el ámbito de la ordenación (disposiciones normativas), sino también el de la aplicación (actuación administrativa)» (M^a T. SOLER ROCH, 2006).

2. *La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.*

En relación con esta condición la «Comunicación sobre la fiscalidad directa», asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. *La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.*

A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véanse sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, y Unicredito Italiano [TJCE 2005, 413], C-148/04 y sentencia de 29 de abril de 2004 [TJCE 2004, 168], Italia/Comisión, C-372/97, Rec. pg. I-3679).

En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, y Unicredito Italiano, C-148/04).

Además, no es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Además, el fortalecimiento de una empresa que, hasta entonces, no participaba en los intercambios intracomunitarios puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión C-66/02, y Unicredito Italiano, C-148/04).

Por otra parte, la jurisprudencia comunitaria, establece que no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda concedida sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, debiendo examinarse únicamente si dicha ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véanse sentencia de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05 y sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. pg. I-3679).

Por último, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros (véase la sentencia de 14 de septiembre de 1994 [TJCE 1994, 154], España/Comisión, C-278/92 a C-280/92, Rec. pg. I-4103).

4. *La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.*

Por lo que respecta a la selectividad, según reiterada jurisprudencia comunitaria, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en

dicha disposición (véanse la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica/Comisión, As. Ac. C-182/03 y C-217/03 y la sentencia de 3 de marzo de 2005 [TJCE 2005, 83], Heiser, C-172/03, Rec. pg. I-1627).

El problema de las ayudas estatales de carácter fiscal, desde la perspectiva de la «selectividad geográfica», no es exclusivamente español, dadas las competencias que se reconocen a los diversos titulares del poder tributario en otros Estados miembros. El debate sobre la adecuación al derecho comunitario de sistemas tributarios asimétricos recibe con la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión, renovados impulsos.

Saber cuándo nos encontramos ante medidas selectivas, y, por tanto, susceptibles de ser consideradas ayudas estatales y no medidas generales es fundamental. La Comisión sintetizó su punto de vista en la «Comunicación sobre la fiscalidad directa», no habiendo sido mucho el espacio dedicado a la selectividad territorial. La posición de la Comisión en el asunto C-88/03 discurre en paralelo con la reflejada, con vocación de generalidad, en dicha «Comunicación sobre la fiscalidad directa». En efecto, en el punto 26 de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 (LCEur 2003, 1900), leemos:

(...) el propio texto del Tratado, que clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas «a promover el desarrollo económico de una región» [letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87], indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas son susceptibles de constituir beneficios selectivos. Es evidente que si el contexto de referencia para apreciar la selectividad territorial de una medida fuese el territorio en donde ésta se aplica, las medidas que beneficiasen al conjunto de las empresas situadas en ese territorio pasarían, por definición, a ser medidas generales. La práctica constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia, consiste, por el contrario, en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado (...).

No comparten este razonamiento ni la parte demandante (Portugal) ni los Estados que la apoyaron en el proceso (España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), tal como se recoge en la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión:

En efecto, el punto de vista portugués parte de la base de que para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia nacional, pues, «cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate. Son medidas generales, y no selectivas, las ventajas fiscales que, concedidas en estas circunstancias, se apliquen a todas las empresas sujetas al impuesto en dicha región». No comparte esa alegación la Comisión pues replica que «del sistema del Tratado se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Estado. *Aun cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia,*

ayudas de Estado. (Las cursivas son nuestras) En el presente caso, las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1».

Por su parte España señala que «la descentralización, cuando existe, forma parte del marco constitucional de los Estados miembros», y que la aceptación de las alegaciones de la Comisión «supondría ignorar la estructura constitucional».

Finalmente el Reino Unido (en el entendimiento de que la posición de la Comisión cuestiona el sistema constitucional de descentralización «asimétrica» del Reino Unido, dada la situación de Escocia e Irlanda del Norte) alega que «la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. *En función de los casos*, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla», *sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas* (las cursivas son nuestras), añadiendo acto seguido, que «antes de llegar a la conclusión de que los tipos impositivos regionales inferiores al tipo impositivo nacional son ayudas de Estado, la Comisión debería haber tenido en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestatal que los fijó a la luz de varios factores, preguntándose por ejemplo si la competencia en materia fiscal se inscribe en el marco de un sistema constitucional que concede a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región o responsable ante ésta y si las consecuencias financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central».

La Comisión responde al Reino Unido afirmando, entre otras cosas, que los criterios que propone conforme a los cuales la selectividad de una medida debe analizarse «en función de los casos» bien en el marco de la región, bien en el del Estado miembro en su conjunto, «conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado».

Antes de pasar a exponer el punto de vista del TJCE, no queremos dejar pasar la ocasión para recordar que la propia Comisión no ha contribuido, precisamente, a disipar las numerosas zonas de inseguridad del régimen de ayudas de estado, pues aunque aprobó la «Comunicación sobre la fiscalidad directa», la materia relativa a la selectividad geográfica no recibió la atención que merecía. En todo caso, mientras no se fijen criterios generales, no creemos que la propuesta del Reino Unido de analizar la medida en función de los casos, sea una perspectiva equivocada pues la solución contraria supondría una simplificación excesiva que entrañaría desconocer las distintas posibilidades que se derivan de las respectivas normas constitucionales de los Estados miembros.

Es destacable el hecho de que la sentencia de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión no sólo no comparte los puntos de vista de la Comisión,

sino que los rebate con mucho detalle; si bien en el caso concreto acaba dándole la razón a la Comisión, expone una doctrina, al hilo de una medida concreta consistente en la reducción de los tipos impositivos en un parte del territorio portugués, que supone un punto de inflexión muy importante sobre el régimen de ayudas estatales, puesto que proyecta mucha luz sobre una cuestión hasta ahora bastante confusa, cual es la relativa a las medidas fiscales selectivas desde el punto de vista geográfico.

Naturalmente, en relación con el criterio de la selectividad de la ayuda, es preciso determinar el marco de referencia que ha de servir de comparación, de manera que si se pretende saber si una medida es o no geográficamente selectiva es imprescindible definir el marco geográfico de comparación. Al respecto el TJCE formula una declaración fundamental: *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 sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1*. Y ello porque, asegura «no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate». Naturalmente, el siguiente paso consiste en definir las distintas situaciones que pueden darse, concretamente, el Tribunal siguiendo el planteamiento del AG, distingue tres tipos de situaciones con objeto de pronunciarse acerca de cuándo una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional es una ayuda de estado. La situación que resulta relevante a los efectos del presente estudio es la situación en la que una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

Para el TJCE en esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, siempre que concurren tres condiciones: «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 (*autonomía institucional*). Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (*autonomía procedimental*)¹. Por último, las consecuencias financieras de una reducción

1. La Sentencia es menos exigente que las Conclusiones del Abogado General a la hora de definir el criterio de autonomía en materia de procedimiento, ya que para el AG «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» (La frase en cursiva no aparece en la sentencia).

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 (*autonomía económica*)».

Este razonamiento es coincidente con las alegaciones del Reino Unido anteriormente resumidas, de forma que, en definitiva, «para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida».

3. CONCLUSIÓN

No existe una única regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en todo España, de suerte que las regulaciones del País Vasco y Navarra no se configuran como derogaciones más o menos amplias, o mejor, como excepciones a la aplicación de dicha regulación aplicable en territorio común, sino que se configuran también como regulaciones de aplicación general. Su aplicación depende de los puntos de conexión previstos en el Concerto y en el Convenio Económico. El impuesto sobre sociedades es un tributo concertado (o convenido) de normativa autónoma. La normativa foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades puede establecer tipos de gravamen diferentes a los aplicables en territorio común, puesto que ello está amparado por el Concerto y por el Convenio Económico. Las sucesivas redacciones de ambos han reconocido paulatinamente mayores facultades a las instancias vascas y navarras y en los momentos actuales no se contienen en ellos limitaciones específicas a esa posibilidad.

Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a la aprobación por los Territorios Históricos del País Vasco de tipos impositivos diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía en el sentido expuesto por la STJCE de 6 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 220). Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional, tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concerto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concerto y tienen autonomía económica, dado que el régimen de Concerto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que para ellos represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central. En principio, pues, las notas de autonomía exigidas por la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, / Portugal/Comisión, «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» (D. ARMESTO MACÍAS y P. M. HERRERA, 2006). Lo mismo puede decirse, dada su similitud, de Navarra. Ello no obstante, mientras la existencia de autonomía institucional y procedimental apenas se discutirá, la existen-

cia de la denominada autonomía económica, en cambio, sí será objeto de controversia. Eso sí, vaticinamos que se va a producir un desplazamiento en el debate. Se recordará que al principio dijimos que la estructura básica del Concierto y del Convenio es muy parecida y que sus elementos esenciales son tres: por un lado, el tributario; por otro, el financiero, que regula los flujos financieros incluyendo el cupo (en el caso del País Vasco) o aportación (en el caso de Navarra); y, finalmente, el institucional. Pues bien, pensamos que en el próximo futuro la discusión va a girar en torno a los flujos financieros entre el Estado y los Territorios Forales, en otras palabras, más que de lo jurídico se hablará de lo económico-financiero.

Es la primera vez que el Tribunal de Justicia se pronuncia directamente acerca de si el carácter regional de una medida fiscal la convierte o no en una ayuda contraria al Tratado, en ninguna de las sentencias comunitarias, contrariamente a lo manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005, 130) (que anuló diversos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades -Norma [Guipúzcoa] 7/1996, de 4 de julio [LPV 1996, 348], Norma [Vizcaya] 3/1996, de 26 de junio [LPV 1996, 347, 402] y Norma [Álava] 24/1996, de 5 de julio [LPV 1996, 381]-) «se afirma que el carácter selectivo de tales ayudas derive automáticamente de su ámbito territorial limitado» (D. ARMESTO MACÍAS y P. M. HERRERA, 2006), y, las Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto Juntas Generales de Guipúzcoa y otros de 1 de julio de 1999, asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97 (F. FICHERA, 2002 y J. MARTÍN LÓPEZ, 2006), no llegaron a convertirse en doctrina jurisprudencial, como es por todos sabido, producto del pacto alcanzado en el año 2000 entre el Estado y el País Vasco que desembocó en la retirada por una y otra parte de diversos recursos. Ahora sí se conoce una sentencia y dice justamente todo lo contrario «una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE (RCL 1999, 1205 ter), apartado 1». Ello supone, qué duda cabe, un respaldo de los regímenes forales en su conjunto. ¿Quiere ello decir que en el futuro no se plantearán problemas? Por supuesto que no, pero ya no se podrá argumentar exclusivamente en base a que las normas forales sólo se aplican en una parte del territorio del Estado español, a partir de ahora, y desde la perspectiva que nos ocupa, ese dato no es tan relevante, lo verdaderamente decisivo es si, al margen de ello, la medida tributaria en cuestión es selectiva, pero no desde el punto de vista geográfico, sino desde el punto de vista material, pues, para concluir, recordamos que la STJCE de 6 de septiembre de 2006, sale expresamente al paso de determinadas interpretaciones realizadas por la Comisión de pronunciamientos previos del propio TJCE, manifestando claramente que una medida no es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada en un Estado miembro y que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones no es, sólo por esa razón, selectiva.

La errónea apreciación de la STS de 9 de diciembre de 2004 a la que anteriormente nos hemos referido, condujo a declarar contrarios al derecho comunitario determinados preceptos de las normas forales vascas relativas al impuesto sobre sociedades sin plantear cuestión prejudicial, proceder que ha sido criticado y cuya conformidad o no a derecho está en discusión; de hecho está pendiente de que el Tribunal Constitucional se pronuncie acerca de si se ha producido o no una violación del principio de tutela judicial efectiva, habiéndose basado el recurso en la doctrina fijada por la STC 58/2004, de 19 de abril (RTC 2004, 58) (en relación con la tasa

sobre el juego) reiterada, en sus líneas maestras, por la STC 194/2006, de 19 de junio (RTC 2006, 194) (referida al impuesto general indirecto canario). Ahora sí se dispone de una sentencia que dice, exactamente, que una medida fiscal regional no es contraria al derecho comunitario simplemente porque no se aplique en todo el territorio de un Estado miembro. Esto lo deberá tener muy en cuenta el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco si, como parece que ocurrirá, decide plantear cuestión prejudicial ante el TJCE antes de pronunciarse sobre la conformidad a derecho de determinadas normas forales relativas al impuesto sobre sociedades, particularmente, las que establecen un tipo de gravamen inferior al que rige en territorio común.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

D. ARMESTO MACÍAS y P. M. HERRERA, «¿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*, núm. 13, 2006 (BIB 2006, 953).

F. FICHERA, «Aiuti fiscali e Paesi Baschi», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 2, 2002.

J. L. GARCÍA RUIZ y E. GIRÓN REGUERA, «Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado autonómico», en *Estudios de Derecho Constitucional. Homenaje al Profesor Dr. D. Joaquín García Morillo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

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

E. SIMÓN ACOSTA, «Modelos singulares de financiación autonómica. El régimen foral», *El sistema de financiación territorial en los modelos de estado español y alemán*, MAP, Madrid, 2000.

M^a T. SOLER ROCH, «Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, julio 2006 (BIB 2006, 959).