

# **ESPALDARAZO AL CONCIERTO ECONÓMICO (SENTENCIA DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (ASUNTO C-88/03)<sup>1</sup>**

**Aitor Orena Domínguez**

*Doctor en Derecho*

*Profesor Asociado de D. Financiero y Tributario*

*Universidad del País Vasco*

## **I. INTRODUCCIÓN**

La finalidad de este artículo es un análisis de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al mismo tiempo que se examina el impacto que puede tener en el régimen del Concierto Económico del País Vasco, ya que el futuro del Concierto vasco y del Convenio navarro pasa por las Azores. En concreto, por el conflicto entre Bruselas y Lisboa sobre el régimen fiscal de ese archipiélago atlántico. El Tribunal de Justicia de la UE ha establecido en qué casos las modificaciones de los tipos impositivos en una región constituirán una ayuda de Estado a las empresas de esa zona y, por tanto, necesitan la complicada autorización de la Comisión Europea.

---

<sup>1</sup> Este trabajo se inscribe en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03 “Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco”.

La defensa de la libre competencia condiciona el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así lo establecía de forma expresa el art. 4.11 del anterior Concerto Económico, al señalar que las Normas Forales 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. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las Normas Forales que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

En definitiva, la esencia del problema es determinar si el ejercicio de las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, y concretamente algunos aspectos de su régimen fiscal establecidas por sus Normas Forales ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede suscribirse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las «Ayudas de Estado».

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la

materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario.

## **II. LIBRE COMPETENCIA Y LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO VERSUS AYUDAS DE ESTADO**

La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 de la CE). Y tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente 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 (SSTC 96/1984, 88/1986 y 64/1990).

El establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, así como la plena realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los arts. 3 y 4 del Tratado de la Comunidad Europea, constituyen instrumentos inexcusables para lograr los objetivos que dan sentido a la misión institucional que tiene encomendada la Comunidad Europea (art. 2 del Tratado). Su consecución, dependerá de la concurrencia de un conjunto de factores diversos, sin los cuales resultará imposible.

Uno de dichos factores consiste en la instauración real de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común (art. 3 g del Tratado). De ahí que tanto la Comunidad Europea como los Estados miembros deban orientar sus políticas económicas respectivas dentro del obligado respeto a los principios de una

economía de mercado abierta y de libre competencia (art.4.1 y 98 del Tratado).

En estas circunstancias, la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias, fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia.

En este contexto general, las ayudas de Estado constituyen una fuente de preocupación permanente para las instituciones comunitarias. Su incidencia efectiva sobre la competencia y la integración de los mercados explica en buena medida el tratamiento que el Derecho Comunitario Europeo viene deparando desde antiguo a estas medidas de fomento (art. 87 a 89 Tratado). El régimen de las «ayudas de Estado» y de su supervisión por la Comisión Europea constituye pues, una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

Dicho tratamiento no supone la cancelación del papel de las ayudas de Estado como herramientas directas de ordenación de las políticas económicas de los Estados miembros, y de la propia Unión Europea. Es evidente que

el Tratado no cuestiona la intervención pública en este ámbito, tendente a neutralizar los efectos no deseados del proceso de funcionamiento del mercado.

Ahora bien, eso no significa que las instituciones europeas hayan pasado por alto de algún modo el potencial alcance distorsionador de la competencia de las ayudas de Estado. Al contrario, las autoridades comunitarias dirigen una atención preferente a las ayudas de Estado, en consideración a su importancia cuantitativa y a su composición. No en balde las políticas nacionales de concesión de ayudas públicas son percibidas como manifestaciones de una nueva forma de proteccionismo, que atenta contra la unidad del mercado común, en la medida en que promueve su compartimentación. Tanto es así que la Comisión Europea ha señalado en más de una ocasión que las ayudas estatales son susceptibles de erosionar la libertad de competencia, toda vez que interfieren el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales.

El artículo 87 del Tratado dispone que *“salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida 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”*. Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y

falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios<sup>2</sup>.

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior art. 92 del Tratado (actual art. 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos ( SSTJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamelinjkje Steenkolenmijnen in Limbnurg*/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994 , Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (*República Federal de Alemania/Comisión*), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que «el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas

---

<sup>2</sup> STS 9-12-2004.

financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre «ayudas de Estado».

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del art. 92 del Tratado (actuales arts. 87 a 89).

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del art. 92 del Tratado (actual art. 87), en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

d) 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. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante «ayuda de Estado» a los efectos del art. 92 del Tratado (actual art. 87). Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada «regla de mínimos», es decir, aquella que establece el límite por debajo del cual las «ayudas de Estado» no están sometidas al régimen de los actuales arts. 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al Derecho Comunitario, de manera que no será extraño que algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él.

En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva.

En este orden de cosas, se plantea el interrogante de si es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al estatal. Pues bien, al respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) ha reconocido la capacidad de las regiones de la Unión para establecer su propia fiscalidad (permitiendo de este modo establecer un tipo de gravamen regional inferior al estatal), siempre que cuenten con una acreditada autonomía institucional, normativa y económica respecto al gobierno central correspondiente. Las Azores no cumplen este último requisito, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Una circunstancia que no se da en el País Vasco, que cumple con todos los criterios exigidos por el Tribunal: estatuto político, autonomía normativa y capacidad económica propia.

En coherencia con esta decisión, la UE debería aplicar el mismo criterio cuando tenga que juzgar la adecuación al derecho comunitario de las normas forales que establecen un tipo de gravamen inferior al que rige en territorio común.

Como se sabe, la STS de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación 7893/1999) desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Vizcaya contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999, que declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996, en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como "minivacaciones fiscales"). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS de 3 de 2004 (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión

de las Comunidades europeas, que calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas sentencias son muy discutibles, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 1.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo*, y C-186 y 188/02-P, *Ramondin*.

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la STS que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996, entre las que se encuentra el tipo del Impuesto de Sociedades del 32,5%, frente al 35% general.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que la existencia de ayuda, y el

incumplimiento de la obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo.

### III. CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

El art. 87 TCE, apartado 1, establece que: "*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*". Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del art. 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, una de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

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

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", 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.

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 estata-

les 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.*

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos y que en esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

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

Según la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", el carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal, añadiendo que, sin embargo, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema", en cuyo caso, la medida escapa-

ría a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del art. 87 del Tratado.

#### **IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (ASUNTO C-88/03)**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en la sentencia analizada el derecho de las regiones autónomas a fijar un tipo impositivo reducido en su territorio, siempre que cumplan una serie de condiciones: tener autonomía institucional, autonomía normativa y autonomía económica.

Ya el abogado general Sr. L. A. Geelhoed en las Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 (Asunto C-88/03) señaló que la piedra angular para que una entidad local pudiera establecer un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local y que dicha medida no fuese considerada como ayuda de Estado, radicaba en la autonomía total de la entidad local con respecto al gobierno central del Estado miembro. A estos efectos, recalca que cuando se refería a “autonomía total” “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 obli-

gación 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 su 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 infraestructuras. 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”.

Para el abogado general Sr. L. A. Geelhoed si se cumplen los tres aspectos de autonomía mencionados, “la decisión de fijar un tipo 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-<sup>o</sup> deja de estar fundada.

Sin embargo, continúa diciendo, que si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse de selectivo a los efectos del apartado 1º del art. 87. Lo dicho hasta ahora sintetizaría, en su opinión, los principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos impositivos han de calificarse de «ayudas».

Se analizan a continuación si se cumplen los tres requisitos de autonomía tanto en el caso de las Azores como en el caso del País Vasco.

## **1. LAS AZORES**

El caso juzgado data de 1999. En dicho año, el Gobierno de las Azores redujo los impuestos de la renta y de sociedades aplicados a determinadas actividades financieras, con el objetivo de compensar a las empresas instaladas en esa zona por su ubicación insular y ultraperiférica. La medida entró en vigor sin el visto bueno de la Comisión Europea, que en el año 2002 emplazó a Portugal a recuperar las ayudas al considerar que eran ilegales por romper la uniformidad fiscal del país. Su coste fue de 26,25 millones de euros.

A continuación se expone de forma resumida la normativa tanto nacional portuguesa como el régimen particular de la Región Autónoma de las Azores (Apartados 8 y siguientes de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 6 de septiembre de 2006) para una vez examinadas, ver lo que establece el Tribunal sobre si la medida fiscal adoptada por una entidad regional consistente en la reducción de tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores es considerada o no como ayuda de estado.

*Normativa nacional*

La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en materia fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República I serie a nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»*), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular:

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispen-

sar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

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

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

La Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

*Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores*

Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el De-

creto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos (15% en 1999) y el 30% para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

#### *Opinión del Tribunal*

Considera el Tribunal que para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, “si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empre-

sas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia”.

En esta 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, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia”.

Es decir, siguiendo lo señalado por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones, “para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, 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”.

De lo anterior resulta que, “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”.

La cuestión radicaría, pues, en determinar si las medidas que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos mencionados en torno a su autonomía.

Pues bien, tal y como se ha señalado, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A.

Ahora bien, por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Tribunal considera que la Región Autónoma de las Azores carece de dicha autonomía, carencia que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central. Es decir, las Azores no responden al requisito de la autonomía económica, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Las Azores no asumen por lo tanto el riesgo recaudatorio al recibir financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de tipos impositivos.

## **2. PAÍS VASCO**

Antes de analizar si el País Vasco goza de la “autonomía total” a la que hace referencia el abogado general Sr. L. A. Geelhoed conviene describir cuál es su situación y para ello utilizamos los Fundamentos Jurídicos de la STS de 9 de diciembre de 2004.

La Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía» (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el art. 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El art.1, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concerto Económico o Convenios, dispone que «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 Concerto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad».

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional

y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 de la CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 de la CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, según redacción dada por la Ley 4/1999.

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982, 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia

de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Como se ha comentado, pues, el contraste de las Normas Forales con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril, al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (SSTS de 20 y 27 de noviembre de 1999 , 24 de enero de 2000).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco, cuyo art. 41 dispone, por un lado, que la relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el siste-

ma foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que 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 su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributario foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la acción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Pero ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada,

del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 de la CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las Normas Forales

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio texto constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normati-

va para dictar Normas Forales (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los Territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido art. 41.2.

Por ello, el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el art. 31.3 de la CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 de la Ley de Territorios Históricos reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa *sui generis* ejercida mediante las Normas Forales de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 de la CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que 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. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990, señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de «equivalencia financiera» (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas «Ayudas de Estado», sometidas a un régimen especial por el Derecho Europeo.

De lo dicho hasta el momento puede apreciarse que la singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las «ayudas de Estado» podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

#### *Conclusión respecto al País Vasco*

Pues bien, tras esta exposición sobre la realidad del País Vasco, no queda sino concluir que las tres condiciones que establecía el abogado general Sr. L. A. Geelhoed se cumplen respecto al País Vasco:

- Autonomía institucional, en la medida en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el artículo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y de las normas de atribución de competencias reguladoras en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

- Autonomía procedimental, en la medida en que no existe ninguna intervención de las instituciones centrales del Estado español en el proceso normativo de los Territorios Históricos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a través de elecciones periódicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomía institucional constituyen los órganos de gobierno y administración de los territorios forales.

En el supuesto en el que las Normas forales se extralimitasen de las competencias previstas en el Concierto Económico, el Gobierno Central no podría impedir su aprobación y entrada en vigor, al contrario, deberá recurrirlas tras su promulgación ante los Tribunales.

- Autonomía económica, en la medida en que las decisiones de los Territorios Históricos sobre su política fiscal no se ven compensados de ninguna manera por transferencias cruzadas en el gobierno central, en la medida en que el régimen de Concierto Económico se corresponde con un modelo de descentralización económico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Históricos, cuya capacidad de gasto quedará directamente determinada por su recaudación tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, también debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a través de un Cupo, que es una variable exógena del modelo, calculado en función de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudación de los Territorios Históricos.

Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Socieda-

des, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía total. Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto 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 Concierto y tienen autonomía económica, dado que, como se ha dicho, el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

El fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se refiere al País Vasco, sino a las portuguesas islas Azores, y no es extrapolable a otros casos ni permite prejuzgar la orientación de futuras resoluciones sobre disputas similares. No obstante, su argumentación constituye un espaldarazo al Concierto Económico vasco y a la capacidad normativa de las Diputaciones en materia fiscal, dentro de los márgenes que fija la Ley.

Ya solo falta que la UE mantenga su criterio en el caso vasco y lo aplique para que se desatasquen los procesos judiciales que tienen maniatados a las Diputaciones Forales y se disipen las dudas fiscales que atemorizan a las empresas vascas. La seguridad jurídica es un bien que sólo se aprecia en su verdadera magnitud cuando se carece de ella.

Para concluir debe señalarse que los Gobiernos de Irlanda del Norte, Gran Bretaña y España se personaron como partes interesadas en el proceso contra la fiscalidad de las Azores. Cada uno para defender su tema particular,

pero con el objetivo de conseguir que el Tribunal de Luxemburgo admitiese la existencia de regímenes fiscales diferentes dentro de un mismo Estado. Irlanda del Norte quería preservar su estatus al margen del Reino Unido; Gran Bretaña, la singularidad fiscal de Gibraltar y Escocia y España, el régimen de Concierto y Convenio pactado con el País Vasco y Navarra respectivamente.