

# Análisis de Jurisprudencia

---

¿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)\*

DANIEL ARMESTO MACÍAS

*Abogado. Socio de Garrigues Abogados y Asesores Tributarios*

PEDRO M. HERRERA

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM*

**SUMARIO:** I. PLANTEAMIENTO. II. REQUISITOS PARA LA CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO DE UN RÉGIMEN FISCAL NO SELECTIVO APLICABLE EN UN ÁMBITO TERRITORIAL LIMITADO. A) *Los términos de la polémica.* 1. Consideración automática como ayudas de Estado de los regímenes favorables de ámbito inferior al estatal y carácter asimétrico. 2. Incoherencia del planteamiento con la ausencia de armonización fiscal. 3. Excepción basada en la autonomía institucional, de procedimiento y económica. B) *Nuestra propuesta: combinación del «control de autonomía» con la inversión de la carga de la prueba* III. APLICACIÓN AL PAÍS VASCO DEL «CONTROL DE AUTONOMÍA» A LA LUZ DEL CRITERIO DE

INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA. A) *Autonomía institucional.* B) *Autonomía procedimental.* C) *Autonomía económica.* 1. Principios básicos para la determinación del cupo. 2. Ajustes a la recaudación y correcciones del cupo. 3. Las relaciones entre el régimen de financiación de las comunidades forales y el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. D) *Consecuencias del análisis.* IV. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA CITADA.

## I. PLANTEAMIENTO

Pese a los escasos avances en el ámbito de la armonización fiscal, el uso de beneficios tributarios en

\* Los autores agradecen las observaciones del profesor Julio López Laborda, quien, naturalmente, no es responsable de las opiniones que aquí se expresan ni de nuestros posibles errores. La primera parte de este artículo toma como punto de referencia el trabajo colectivo de GARCÍA CARRETERO, B., GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P. M. (2006) en prensa.

el Impuesto sobre Sociedades se ve sometido a importantes limitaciones. La prohibición de ayudas de Estado (arts. 87-89 TCE [RCL 1999, 1205 ter]) supone una restricción muy severa, concretada en diversos Reglamentos<sup>1</sup> y Comunicaciones de la Comisión<sup>2</sup>, e interpretado de forma expansiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>3</sup>. En cuanto a los beneficios fiscales de carácter genérico –aquellos que no serían ayudas de Estado por no favorecer a determinadas empresas o producciones– encuentran serios límites en la jurisprudencia relativa a las libertades comunitarias. En efecto, el Tribunal de Justicia considera discriminatorios los incentivos fiscales vinculados a gastos efectuados en el interior del Estado que los concede<sup>4</sup>.

Este panorama tan restrictivo lleva a plantearse si un tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades aplicable de modo general en un ámbito territorial limitado a una parte de un Estado miembro constituye por sí mismo una ayuda de Estado o algún tipo de restricción a las libertades comunitarias. Naturalmente el mismo argumento sería aplicable a cualquier otro elemento estructural del tributo cuyo ámbito de aplicación no se encuentre limitado a determinadas empresas o producciones.

Como es bien conocido, los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades no están armonizados y ni tan siquiera se pretende armonizarlos en las propuestas más avanzadas<sup>5</sup>. Ahora bien, ¿supone una diferencia relevante el hecho que el tipo de gravamen «más favorable» se aplique tan sólo en una parte del territorio de un Estado miembro? ¿Puede considerarse una medida específica por el hecho de que el Estado en cuestión sólo lo aplique a las entidades localizadas en dicho territorio?

## II. REQUISITOS PARA LA CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO DE UN RÉGIMEN FISCAL NO SELECTIVO APLICABLE EN UN ÁMBITO TERRITORIAL LIMITADO

### A) Los términos de la polémica

1. Consideración automática como ayudas de Estado de los regímenes favorables de ámbito inferior al estatal y carácter asimétrico

Las ayudas de Estado se caracterizan por el uso de fondos públicos a favor de determinadas empresas o producciones, de modo que se ocasione una distorsión de la competencia intracomunitaria<sup>6</sup> (si bien

1. Reglamento 69/2001 de la Comisión, de 12.1.2001 (LCEur 2001, 67), relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE (RCL 1999, 1205 ter) a las ayudas de *minimis* (DO L 10, de 13.1.2001) y Reglamento 70/2001 (LCEur 2001, 68) de la Comisión, de 12.1.2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas (DO L 10, de 13 de enero).
2. Comunicación de la Comisión sobre ayudas y fiscalidad directa de las empresas de 11.11.1998 (DO C 364, de 10.12.98); Comunicación de la Comisión sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único de 26.3.1997; Directrices de la Comisión sobre ayudas de Estado de carácter regional (Diario Oficial C 74 de 10.3.1998, modificadas en el Diario Oficial C 258 de 9.9.2000).
3. Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001), pg. 114 y ss. y VILLAR EZCURRA, M., HERRERA MOLINA, P. M. (2005), pgs. 2429 y ss. Aunque se dictase en el ámbito del Tratado CECA (LCEur 1986, 7), constituye un ejemplo significativo la STJCE de 15 de julio de 2004 (TJCE 2004, 204), Asunto C-501/00, Reino de España y Diputación Foral de Álava/Comisión de las Comunidades Europeas, que supuso un serio revés para la deducción para el fomento de actividades exportadoras. Como excepciones a esta tendencia pueden mencionarse la STJCE 13.3.2001 (TJCE 2001, 102), *PreussenElektra AG/Schleswig AG*, As 379/98 (que no considera ayuda de Estado la normativa de un Estado miembro que, por una parte, obliga a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir la electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, por otra, reparte la carga financiera derivada de esta obligación entre dichas empresas suministradoras de electricidad y los gestores privados de redes eléctricas situados en un nivel de distribución anterior) y la STJCE 13.01.2005 (TJCE 2005, 8), *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant contra Staatssecretaris van Financiën*, As. C-174/02 (según la cual, la prohibición establecida en el art. 93.3 TCE (LCEur 1986, 8) –actual 88.3– sólo se aplica a una tasa si existe una relación vinculante entre el destino de la recaudación de esta tasa y la medida de ayuda en cuestión. El hecho de que la ayuda se conceda en forma de exención de la tasa o que la pérdida de ingresos derivada de esta exención sea, por necesidades de estimación del presupuesto del Estado miembro de que se trate, compensada por un aumento de la tasa no bastan por sí mismos para crear dicha relación).
4. La STJCE 10.3.2005 (TJCE 2005, 63) (Sala Tercera), *Laboratoires Fournier SA*, As. C-39/04 considera que “el artículo 49 CE (RCL 1999, 1205 ter) [libre prestación de servicios] es contrario a la legislación de un Estado miembro que reserva exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en el territorio de este Estado miembro el beneficio de un crédito fiscal en materia de investigación”. En principio este tipo de medidas no deberían considerarse ayudas de Estado, por no presentar –necesariamente– carácter selectivo. Según señala el *Encuadramiento comunitario sobre ayudas de Estado de Investigación y Desarrollo* [Diario Oficial núm. C 045 de 17/02/1996 pgs. 0005-0016, prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2006 por la Comunicación de la Comisión (2005/C 310/08)] “El Libro blanco [sobre crecimiento, competitividad y empleo] hace hincapié en la conveniencia de tomar medidas generales de fomento de la inversión de las empresas en investigación y desarrollo tecnológico, tales como medidas fiscales favorables”. Aún es más explícita la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (98/C 384/03), pues señala en su apartado 13 que, “siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales: las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)”. El Libro blanco hace hincapié en la conveniencia de tomar medidas generales de fomento de la inversión de las empresas en investigación y desarrollo tecnológico, tales como medidas fiscales favorables.
5. Nos referimos a los trabajos de la Comisión sobre una Base Consolidada Común del Impuesto sobre sociedades (CCCTB) y sobre la aplicación de la base imponible del Estado de la sede principal a las pymes (*Home State Taxation*).
6. Según el art. 87.1 TCE, «serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comer-

este último requisito se presume como «verdad interina» por la Comisión, que se limita a aportar un mínimo razonamiento sobre la posible existencia de tales distorsiones). Por tanto, los beneficios fiscales pueden constituir ayudas de Estado y será fácil que tengan este carácter cuando se apliquen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la incompatibilidad con el Derecho comunitario de ayudas de carácter sectorial concedidas por el País Vasco (Diputación Foral de Álava e.a. c. Comisión [T-127/99, T-129/99 y T-148/99]; Diputación Foral de Álava c. Comisión [T-92/00, T-103/00], ambas de 06.03.02). Según esta última la Comisión debe motivar su decisión, pero no ha de demostrar los efectos reales de las ayudas acordadas sobre la competencia y los intercambios entre Estados, porque favorecería a los que conceden ayudas violando el deber de notificación del artículo 88.3 CE (RCL 1999, 1205 ter), en perjuicio de los que las notifican en la fase de proyecto (FF JJ 69, 77). La pretendida inactividad de la Comisión no puede crear una confianza legítima en las empresas beneficiarias de una ayuda de Estado cuando una medida nacional, como la reducción de la base imponible, se instituye sin notificación previa, violando el artículo 88.3 CE (FJ 54). Ahora bien, estas sentencias no ofrecen respuesta a nuestra indagación, pues las referidas sentencias se ocupan de analizar ayudas específicas y no de ayudas regionales de carácter general.

En cambio, el Tribunal Supremo español ha adoptado una postura beligerante anulando directamente el tipo de gravamen y distintos incentivos fiscales del Impuesto sobre Sociedades en los territorios vascos por considerarlos ayudas no notificadas (STS de 9 de diciembre de 2004 [RJ 2005, 130]) y alegando la restricción de la libertad de establecimiento. La principal peculiaridad de tal sentencia es que se refiere a algunas disposiciones fiscales más favorables que las aplicables en territorio común, pero carentes de especificidad: en particular el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, la Sentencia afirma que «La determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común,

constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado» [FJ 16<sup>o</sup> j)].

Curiosamente, el Tribunal cita a favor de su argumentación diversas sentencias comunitarias que consideran ciertos beneficios fiscales regionales —de carácter específico— como ayudas de Estado<sup>7</sup>. En contra de lo que parece sostener nuestro Tribunal, en ninguna de ellas se afirma que el carácter selectivo de tales ayudas derive automáticamente de su ámbito territorial limitado. Lo único que cabe deducir de tales sentencias es que el carácter regional de una medida que además es específica, no excluye su carácter de ayuda de Estado. Por tanto, nuestro Tribunal Supremo no parece acertado al afirmar que «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» constituyen ayudas de Estado.

La Sentencia del Tribunal Supremo incurre —a nuestro juicio— en otras dos deficiencias. Por una parte parece dar a entender que una medida susceptible de constituir una ayuda de Estado —al menos una ayuda de Estado regional— constituye automáticamente un precepto discriminatorio contrario a las libertades comunitarias. Es cierto que el artículo 87.1 TCE sólo considera ayudas de Estado aquellas que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, falseando o amenazando falsear la competencia (aunque tal requisito se presume si concurren los demás), pero tal distorsión del mercado interior no supone necesariamente un quebrantamiento de las libertades comunitarias, sino que es la consecuencia lógica del trato favorable concedido a determinadas empresas o producciones que compiten en los intercambios intracomunitarios<sup>8</sup>. De otro modo la Comisión no podría autorizar ninguna ayuda de Estado, puesto que no le es dado otorgar una dispensa al cumplimiento de las mencionadas libertades y —al menos en teoría— no dispone de nin-

ciales 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».

7. 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 (TJCE 1988, 24) (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 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 (TJCE 1988, 126) (*Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión*)» (FJ 14<sup>o</sup>).
8. El Informe sobre Ayudas fiscales (cfr. nota), recuerda que «según el apartado 11 de la Comunicación, el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. (ap. 21). Siguiendo este razonamiento, la Comisión considera que este criterio siempre se cumple cuando todos o algunos de los beneficiarios de las ayudas son empresas multinacionales que operan en sectores abiertos a la competencia» (ap. 22).

gún margen discrecional para modular el concepto de ayudas de Estado<sup>9</sup>.

El Informe sobre Ayudas fiscales<sup>10</sup> señala expresamente que «los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 87 (ayudas de Estado) y los del Código de conducta (competencia fiscal perniciosa) aunque son similares en varios aspectos, no siempre coinciden. En efecto, para considerarse perniciosa, una medida debe cumplir al menos uno de los criterios mencionados en el apartado B del Código de conducta que no son idénticos a los del apartado 1 del artículo 87» (ap. 64). Pues bien, pensamos que este razonamiento es aplicable analógicamente a las medidas contrarias a las libertades comunitarias: las restricciones discriminatorias de las libertades, las ayudas de Estado y la competencia fiscal lesiva son tres ámbitos con zonas secantes, pero que no coinciden plenamente ni permiten extraer consecuencias automáticas sobre el respecto de los límites constitucionales al poder financiero de las Comunidades Autónomas y Territorios Forales, aunque —en determinados casos— puedan constituir un importante elemento de juicio.

En cualquier caso, ante las importantes dudas que plantea esta materia, resulta sumamente criticable que la STS de 9 de diciembre de 2004 califique determinadas medidas forales, de carácter general, como ayudas de Estado sin plantear cuestión prejudicial<sup>11</sup>. Curiosamente, la STC 10/2005, de 20 de enero (RTC 2005, 10), invoca también el carácter de ayuda de Estado de cierta exención —en este caso de ámbito estatal— como argumento adicional que conduce a su inconstitucionalidad. Se trata en ambos casos de una técnica muy peligrosa<sup>12</sup>.

La razón de que sólo constituyan «ayudas prohibidas» las de carácter sectorial radica en que las medidas de tal naturaleza producirán presumiblemente una distorsión del mercado. Precisamente por ello en la práctica de la Comisión y en la jurisprudencia comunitaria se presume la distorsión del mercado —salvando la posibilidad de prueba en contrario— siempre que se cumplan los demás requisitos que configuran las ayudas de Estado y la Comisión motive mínimamente la existencia de dicha situación.

Teóricamente, unas ventajas generalizadas limitadas a determinado espacio geográfico podrían producir distorsiones, aun cuando no tuvieran carácter

«sectorial» en el sentido de referirse sólo a ciertos tipos de actividades. Sin embargo, en tales casos, debería exigirse que fuera la Comisión quien demostrase, siquiera mediante indicios, la existencia de tales distorsiones.

Así, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional<sup>13</sup> no sólo contemplan ayudas «sectoriales» en sentido estricto, sino ayudas, que pueden tener carácter general, relacionadas con la creación de empleo. Tales medidas pueden permitirse por la Comisión atendiendo a las circunstancias de infradesarrollo regional, pero constituyen ayudas de Estado.

Por su parte, la Comunicación de la Comisión sobre ayudas y fiscalidad directa de las empresas de 11-11-1998 (DO C 364, de 10-12-98) considera que si el alcance de la medida es territorial (regional o local) también estamos ante ayudas de Estado (ap. 10 in fine), aunque en determinados casos es posible que se admita su compatibilidad con el mercado interior. Según este documento, «la práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del art. 92. Las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, siempre que se cumplan los principios contemplados en el apartado 16 (es decir, que la medida «establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro»). El Tratado califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región» (ap. 17).

Por tanto, la Comisión considera «medidas específicas» aquellas que tienen un carácter meramente regional, aunque dentro de dicho ámbito se apliquen a todas las empresas. Así, la Comunicación sólo califica de «generales» las «medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro» (ap. 13). El Informe sobre Ayudas fiscales<sup>14</sup> señala, con referencia al «caso Azores», que «una reducción específica de un impuesto, que formaba parte del sistema fiscal nacional, se consideró selectiva al ser aplicada por una colectividad local» (Recuadro núm. 6).

A juicio de DE BUCCI<sup>15</sup>, miembro del Servicio Jurídico

9. Apartado 6 del 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 de las empresas, Bruselas 09.02.2004, C(2004)434. En adelante nos referiremos a él abreviadamente como Informe sobre Ayudas fiscales.

10. Cfr. nota.

11. A juicio de MERINO JARA (2005) «hubiera sido oportuno formular la correspondiente cuestión prejudicial».

12. «Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el Derecho comunitario, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto "ex" art. 93 CE (LCEur 1986, 8) desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994 (TJCE 1994, 36), asunto C-387/92, que consideró contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen en una situación más favorable que a otros contribuyentes, y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscitado, versaba precisamente sobre legislación española (la Ley 13/1971 [RCL 1971, 1166]), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito» (FJ 6º in fine).

13. Diario Oficial C 74 de 10.3.1998 (LCEur 1998, 675) modificadas en el Diario Oficial C 258 de 9.9.2000 (LCEur 2000, 2316).

14. Bruselas, 09.02.2004, C(2004)434.

15. DE BUCCI, V. (2004).

dico de la Comisión Europea, debe diferenciarse entre aquellos Estados con una estructura simétrica de federalismo fiscal y aquellos otros de carácter «asimétrico». En los primeros, no existe un nivel general de referencia para determinados impuestos, de modo que las diferencias regionales de tipos no pueden considerarse ayudas de Estado; en los segundos, existe un nivel general de referencia con el que pueden convivir algunas diferencias regionales de carácter excepcional. Pues bien, según esta doctrina, sólo en el segundo caso estaríamos ante verdaderas ayudas de Estado. Si prosperase esta tesis, las medidas tributarias de carácter foral más ventajosas que las de régimen común podrían considerarse ayudas de Estado cuando incidieran sobre actividades de carácter empresarial.

La Comisión identifica el carácter selectivo con el carácter regional de las ayudas en sus alegaciones al caso «Azores» (Asunto C 88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas) relativo a la aplicación de un tipo regional del impuesto sobre sociedades inferior al vigente en el resto del territorio portugués y aprobado por el parlamento regional.

El Abogado General presenta el argumento de la Comisión del siguiente modo: «el planteamiento consistente en tomar un punto de referencia puramente nacional para determinar si una medida es o no selectiva, fue aprobado en esencia por el Abogado General Saggio en sus conclusiones presentadas en el asunto Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (1 de julio de 1999, asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97). A juicio de la Comisión, dado que las referidas reducciones de impuestos favorecen a las empresas sujetas a tributación en las Azores, frente a otras empresas portuguesas, ello es suficiente para calificar las reducciones de selectivas a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1». «En opinión de la Comisión –prosigue el Abogado General–, dicha interpretación viene exigida por el propio sistema del Tratado. Como resultado, el hecho de que las reducciones fueran adoptadas por un órgano distinto del Estado Portugués es, en sí, irrelevante. Para valorar la ayuda de Estado, únicamente pueden tenerse en cuenta los efectos de la medida y no su forma» (Conclusiones del Abogado General Geelhoed de 20 de octubre de 2005 en el Asunto C-88/03).

## 2. Incoherencia del planteamiento con la ausencia de armonización fiscal

Parece incoherente que un Estado miembro «de reducidas dimensiones» (Chipre, Estonia, Lituania)

podiera establecer tipos de gravamen muy inferiores a la media comunitaria –como sucede en la actualidad– y que, en cambio, no pueda hacerlo una región de un Estado miembro con competencias normativas para ello (como el País Vasco o Navarra). Ahora bien, ¿se trata de una incoherencia jurídica, fruto de la falta de armonización fiscal<sup>16</sup>, o de una mera incoherencia política, resultado de la diversa posición que presentan para el derecho comunitario la soberanía fiscal de los Estados miembros y el poder tributario correspondiente a los entes subcentrales en virtud de los respectivos preceptos constitucionales? En este último caso, la incoherencia podría salvarse ponderando el grado de autonomía tributaria de los entes regionales. Tal solución es la que intenta elaborar el Abogado General Geelhoed, en el caso «Azores». Sin embargo, su construcción teórica parece más afortunada que la solución propuesta por Geelhoed para el caso concreto.

## 3. Excepción basada en la autonomía institucional, de procedimiento y económica

En su Opinión sobre el caso Azores, el Abogado General adopta una postura muy matizada. En el supuesto de normativas fiscales «asimétricas», no existirán ayudas de Estado siempre que los órganos regionales competentes dispongan de verdadera autonomía «institucional, de procedimiento y económica» (Conclusiones al Asunto C 88/03, núm. 54). Esto supone que el ente regional soportará las consecuencias de ver reducidos sus tipos tributarios, sin percibir una compensación por parte del Estado central.

Llegados a este punto, cabe preguntarse por qué la «autonomía total» a que se refiere el Abogado General excluye la existencia misma de ayudas de Estado. La respuesta es sencilla desde un punto de vista teórico y resolvería la posible contradicción entre la posibilidad de considerar ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al estatal y no hacerlo con los tipos de gravamen especialmente reducidos que aplican algunos Estados miembros.

«En una situación de esta índole –afirma el Abogado General– 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 servi-

16. Esta contradicción se presenta de forma patente –fuera del ámbito de las ayudas de Estado– con la determinación de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En efecto, la «Contestación de 14 de junio de 2001 del Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea» [COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DEL 2002 (2002), pg. 211] advierte que «las disposiciones comunitarias actualmente en vigor aplicables en materia de IVA no permiten que las Comunidades Autónomas fijen tipos de IVA diferenciados a las operaciones localizadas en el territorio de su jurisdicción. El artículo 12 párrafo 3, a), de la sexta Directiva (LCEur 1977, 138) prevé que se fije un único tipo normal por cada Estado miembro. Los Estados miembros pueden asimismo aplicar uno o dos tipos reducidos». Precisamente por ello se descartó la cesión del IVA con competencias normativas estableciéndose en cambio, una mera participación en los ingresos del impuesto, que se ha denominado «cesión» por motivos puramente políticos. Ahora bien, en este caso nos encontramos con un precepto expreso de una Directiva de armonización fiscal, que no existe en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

cios 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» (Conclusiones al Asunto C 88/03, núm. 54).

El argumento quizá precise de ulteriores desarrollos, pues podría suceder que la región autónoma dispusiera ya de tales infraestructuras (anteriormente financiadas por el Estado central) que pudiera permitirse una reducción impositiva sin detrimento de su «infraestructura y entorno comercial». Tampoco resulta descartable que la reducción de tipos atraiga la inversión empresarial de otras regiones permitiendo incrementar la recaudación (al menos, éste ha sido el argumento que han utilizado algunos líderes políticos para justificar ciertas exenciones regionales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). De hecho –según señala el Informe sobre ayudas fiscales– «en el asunto relativo a los centros de coordinación en Bélgica (Decisión de 17.2.2003 [LCEur 2003, 3467], DO L 282 de 20.10.2003) las autoridades belgas había alegado que el criterio de transferencia de recursos estatales no se cumplía puesto que las ventajas fiscales concedidas a las empresas que invertían en Bélgica producían el efecto de atraer empresas extranjeras y por consiguiente de aumentar los ingresos fiscales del Estado. Las autoridades neerlandesas esgrimieron el mismo argumento en el asunto referente a la ayuda a las actividades internacionales de financiación (Decisión de 17.2.2003 [LCEur 2003, 2149], DO L 180 de 18.7.2003, pg. 52, ap. 84). La Comisión rechazó esta argumentación indicando que el criterio de transferencia de recursos públicos debía valorarse en los beneficiarios. La aplicación de este criterio no guarda relación con el análisis «coste-beneficio» de los efectos indirectos inducidos por la medida en términos económicos o presupuestarios» (ap. 20).

Por otra parte, cabe preguntarse si el Abogado General negaría la existencia de «total autonomía» en el caso de que la región participe en algún mecanismo financiero de suficiencia, nivelación o solidaridad interterritorial –fondo de suficiencia (art. 13 LOFCA [RCL 1980, 2165]), asignaciones de nivelación (art. 15 LOFCA), fondo de compensación interterritorial (art. 16 LOFCA)– o sólo en el caso de que el Estado central compense precisamente la disminución de ingresos derivada de la reducción fiscal.

Las Conclusiones del Abogado General no precisan esta cuestión con total claridad. De la argumentación que acabamos de reseñar, debería deducirse que sólo estaríamos ante ayudas de Estado cuando la financiación central aparezca vinculada a la reducción regional de los tipos de gravamen. Además, el Abogado General señala que «la República Portuguesa no ha demostrado (ni ha pretendido demostrar) que las Azores no reciban fondos del Estado que les compensen los menores ingresos fiscales ocasiona-

dos por las reducciones de los tipos impositivos» (núm. 71 in fine, subrayado nuestro).

Sin embargo, según advierte también el Abogado General, «la República Portuguesa ha señalado en sus observaciones que las reducciones constituyen una aplicación de los principios de redistribución que proclama la Constitución Portuguesa y, en particular, del principio de solidaridad nacional del artículo 4, apartado 1, de la Ley 13/98; es decir un principio de reciprocidad que se extiende a todo el territorio nacional, encaminado a garantizar un adecuado nivel de servicios públicos y de actividades privadas, haciendo desaparecer las desigualdades» (núm. 69). «A mi juicio –afirma– el hecho de que las reducciones de impuestos controvertidas se adoptaran al amparo del citado principio de solidaridad nacional *excluye por sí mismo* [subrayado nuestro] el concepto de verdadera autonomía de procedimiento, entendida en el sentido que he descrito. La misma idea del citado principio obliga más bien a los gobiernos regional y central a cooperar para garantizar la redistribución en el conjunto del territorio portugués» (núm. 70). El Abogado General también parece afirmar que la existencia de mecanismos financieros de solidaridad interterritorial *excluye* la verdadera «autonomía económica» (núm. 71).

*B) Nuestra propuesta: combinación del «control de autonomía» con la inversión de la carga de la prueba*

La argumentación del Abogado General conduce a una doble paradoja. Por un lado, la autonomía para fijar los tipos de gravamen sólo parece posible en un modelo de Estado basado en esquemas –más o menos intensos– de federalismo fiscal. Ahora bien, dicho sistema suele implicar la existencia de mecanismos de nivelación, particularmente si nos encontramos ante un modelo «asimétrico», que es en el que podrían surgir ayudas de Estado de carácter «general» dentro del ámbito regional. En un modelo simétrico podría no plantearse este problema en la medida en que no existiera un «Tipo de gravamen de referencia» con el cual comparar los «tipos regionales». Sin embargo, no creemos que pueda darse una respuesta automática atendiendo a la mera distribución jurídica del poder financiero, sin tener en cuenta otros factores, como pueda ser la existencia de una asimetría real, con relevancia económica.

Naturalmente, es posible que los mecanismos de solidaridad no impliquen transferencias en favor de la región que reduce sus tipos, pero ello requeriría un análisis concreto y prolongado a lo largo del tiempo y también el examen de posibles mecanismos de «compensación oculta». Aquí radica, a nuestro juicio, la segunda paradoja. Según el Abogado General los Estados miembros necesitan criterios claros para poder determinar si un régimen fiscal constituye una ayuda de Estado, pues de otro modo se pone en peligro el principio de seguridad jurídica (núm. 43). Sin embargo, los criterios que formula adolecen, tal vez, de excesiva complejidad en su aplicación práctica.

Por ello, aunque se trate de una conclusión provisional y sometida a revisión, pensamos que en un sistema asimétrico de competencias financieras –o

en un sistema con un grado de simetría irrelevante— los regímenes fiscales más beneficiosos aplicables con carácter general dentro de un ámbito territorial limitado, sólo podrán considerarse ayudas de Estado cuando la Comisión pueda demostrar que originan una distorsión de la competencia en los intercambios intracomunitarios<sup>17</sup>. En este sentido cabe alegar la STJCE de 14 de octubre de 1987 (TJCE 1988, 24), República Federal de Alemania c. Comisión de las Comunidades Europeas, As. 248/84. En ella se afirma que «los programas de ayudas pueden afectar a todo un sector económico o tener una finalidad regional, en el sentido de que se dirigen a estimular las inversiones de las empresas en una región determinada» y, pese a ello, anula la decisión de la Comisión de 23 de julio de 1984, que prohibía determinadas ayudas regionales, por considerar que «la Comisión en cualquier caso debe cumplir la obligación de motivación que le corresponde según el artículo 190 del Tratado, incluso si se trata de un programa de ayudas y si dicho programa se refiere a ayudas con finalidad regional». Es cierto que el Tribunal se pronuncia en términos generales, pero pensamos que la obligación de motivación—sobre la distorsión de la competencia— resulta más intensa, en función de la naturaleza de las cosas, cuando se trate de medidas generales limitadas a cierto ámbito regional.

Suscribimos, por tanto, la posición crítica de FALCÓN Y TELLA frente a la Sentencia del Tribunal Supremo<sup>18</sup>. El que un tipo de gravamen regional inferior al vigente en territorio común constituya una ayuda de Estado constituye una cuestión dudosa, no resuelta hasta ahora por la jurisprudencia comunitaria (así lo afirman expresamente las Conclusiones del Abogado General Geelhoed en el Asunto C 88/03, núm. 43) y sobre la que no debía haberse pronunciado el Tribunal.

Pese a su matizada argumentación, la Opinión del Abogado General en el caso Azores concluye, de modo un tanto inconsecuente—o al menos poco motivado— que los tipos de gravamen aprobados por el parlamento de las Azores sí constituían una ayuda de Estado. En el supuesto del País Vasco sería necesario hacer un análisis distinto, puesto que no están presentes las circunstancias de infradesarrollo y necesidad de transferencias centrales que invoca el Abogado General en el caso de las regiones ultraperiféricas. En cambio, parece necesario un análisis detallado que tuviera en cuenta los mecanismos de determinación del cupo.

Pues bien, a continuación intentaremos analizar la aplicabilidad al País Vasco de los requisitos exigidos por el Abogado General. Aunque tal vez no pueda darse una solución definitiva sin un examen económico complementario, intentaremos aportar algunas luces que contribuyan a resolver el problema.

### III. APLICACIÓN AL PAÍS VASCO DEL «CONTROL DE AUTONOMÍA» A LA LUZ DEL CRITERIO DE INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA

De acuerdo con la opinión del Abogado General en el caso Azores, allí donde hay verdadera autonomía fiscal, para configurar una medida fiscal favorable al contribuyente como ayuda de Estado no bastará con que origine o pueda originar una distorsión de la competencia, pues toda diferencia fiscal es susceptible de afectar a la competencia y las diferencias existentes entre Estados miembros son buena muestra de ello. El Abogado General es explícito en este sentido en el párrafo 58 de su opinión: Sólo nos encontraremos ante ayudas de Estado, encubiertas como medidas de autonomía fiscal, cuando se produzca un trasvase de recursos públicos desde una autoridad central. A continuación intentaremos analizar si el diseño legal del régimen financiero de la Comunidad Autónoma Vasca y sus Territorios Históricos cumple los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica exigidos por el Abogado General para reconocer la existencia de una auténtica autonomía fiscal.

#### A) Autonomía institucional

Siguiendo el esquema del Abogado General, para excluir la existencia de una ayuda de Estado, la reducción impositiva debe ser adoptada «por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central».

De acuerdo con el artículo 141 de la Constitución (RCL 1978, 2836), la provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia, cuyo gobierno se encomienda a corporaciones de carácter democrático, como las diputaciones. Las diputaciones forales gozan además de un estatuto especial, derivado de la disposición adicional primera de la Constitución, que «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales». De acuerdo con el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1988 (RTC 1988, 76) (76/1988), relativa a la Ley de Territorios Históricos<sup>19</sup>, esta disposición constitucional garantiza «un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial» (FJ 4º). En el mismo sentido, el artículo 3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028) establece: «Cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán, en el seno del mismo, conservar, o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno».

#### B) Autonomía procedimental

En cuanto a la autonomía procedimental exigida por el Abogado General, la decisión debe ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el Gobierno central no tenga poder alguno para intervenir directamente y sin ninguna

17. A ello habría de sumarse la prueba de la transferencia encubierta de recursos desde una entidad de ámbito territorial superior, a que se refiere el Abogado General.

18. FALCÓN Y TELLA, R. (2005), "En torno a la STS 9.12.04... (II)", pg. 7.

19. Ley 27/1983, de 25 de noviembre (LPV 1983, 2080), de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos.

obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo. Respecto a esta última exigencia, creemos que nada puede impedir que dicho interés nacional pueda ser tomado en consideración, siempre que ello no derive de una obligación legal directa. En efecto, como hemos indicado más arriba, de la lectura de las consideraciones del Abogado General se desprende que la solidaridad interterritorial sólo se opone a la autonomía cuando, como parecía ocurrir en el caso de las Azores, la reducción impositiva es precisamente el instrumento para la realización de dicha solidaridad: reducción de cargas fiscales como incentivo a las empresas de una región y cobertura del consiguiente déficit recaudatorio desde una autoridad central<sup>20</sup>. No hay incompatibilidad entre autonomía fiscal y solidaridad siempre que no se encuentren interconectadas del modo indicado. Sería el caso del País Vasco, que, como luego veremos, contribuye vía cupo a la redistribución interterritorial de la renta.

El artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 1 del Concierto Económico (RCL 2002, 1345) reconocen a los Territorios Históricos la facultad de establecer su propio régimen tributario, en virtud de lo cual cuentan, entre otros aspectos, con la capacidad normativa para regular de forma autónoma determinados tributos –los tributos concertados de normativa autónoma–, entre los que se cuentan la práctica totalidad de los impuestos directos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6 del Concierto Económico), Impuesto sobre Sociedades (art. 14), Impuesto sobre el Patrimonio (art. 24) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 25). Prácticamente la única excepción es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero aun en este caso se aplicará la normativa autónoma a los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente (art. 21). Las instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden regular estos tributos como consideren más conveniente, sin necesidad de ajustarse o tomar como referencia la normativa común de los mismos.

En cuanto al procedimiento propiamente dicho, cada Territorio Histórico cuenta con sus propias normas procedimentales<sup>21</sup>, pero presentan aspectos comunes. En los tres Territorios la aprobación de las normas forales es encomendada a las respectivas Juntas Generales, asambleas con capacidad normativa de carácter representativo y elegidas por sufragio directo, constitutivas de auténticos parlamentos de cada Territorio Histórico. Otras normas fiscales

son aprobadas por el órgano de gobierno elegido por dichas asambleas y responsable ante las mismas, la Diputación<sup>22</sup>, mediante fórmulas de delegación legislativa (decretos forales normativos) o mediante normas jerárquicamente subordinadas (decretos forales, órdenes forales).

El Concierto Económico ordena la comunicación recíproca entre las instituciones de los Territorios Históricos y la Administración del Estado de los proyectos normativos en materia tributaria, pero dicha comunicación tiene un carácter meramente informativo, sin que la Administración del Estado pueda intervenir en el proceso de aprobación de la normativa foral. Tanto es así que, aun en el caso de que dichas normas se extralimitaran de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos, el gobierno central no podría impedir su aprobación y entrada en vigor, sino que, en su caso, debería recurrirlas, una vez promulgadas, ante los tribunales de justicia. En cualquier caso, la omisión de dicha comunicación no impide la tramitación, aprobación y entrada en vigor de las normas tributarias. Por otro lado, la obligación de comunicación es recíproca: incumbe también a los proyectos normativos del Estado, que éste debe comunicar a las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Por todo ello, esta obligación de comunicación no supone una intervención del gobierno del Estado en la aprobación de la normativa fiscal foral.

### C) Autonomía económica

#### 1. Principios básicos para la determinación del cupo

La exigencia de la autonomía económica supone que la menor carga impositiva aplicable en una región determinada no debe ser financiada con una transferencia de fondos desde el gobierno central. A nuestro juicio, ésta es la verdadera prueba definitiva de la autonomía en materia fiscal: si un ente de ámbito subestatal tiene la capacidad para establecer un determinado gravamen mayor o menor, también debe responder de las consecuencias de ello. Es lo que se conoce como responsabilidad fiscal: una eventual decisión en el sentido de establecer una carga fiscal inferior por determinado concepto deberá compensarse mediante un incremento de ingresos por otros conceptos, una reducción del superávit presupuestario –si lo hubiera–, un incremento del déficit presupuestario –dentro de los límites admisibles y con la consiguiente asunción de la carga de la

20. Párrafos 69 al 71 de la opinión del Abogado General.

21. En Álava: Norma Foral de 7 de marzo de 1983 (LPV 1993, 33), de organización institucional del Territorio Histórico de Álava, Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de organización, funcionamiento y régimen jurídico de la Diputación Foral de Álava y Reglamento de las Juntas Generales de Álava, aprobado por Norma Foral de 20 de diciembre de 1984. En Guipúzcoa: Norma Foral 6/2005, de 12 de julio (LPV 2005, 305), sobre organización institucional, gobierno y administración del territorio histórico de Gipuzkoa y Reglamento de funcionamiento de las Juntas Generales de Gipuzkoa (Norma Foral 5/1985 [RCL 1985, 1887]).

En Vizcaya: Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización, régimen y funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia y Reglamento de las Juntas Generales de Bizkaia, aprobado por Acuerdo de 18 de abril de 1989.

22. Es común referirse al conjunto de las instituciones de un Territorio Histórico como «la Diputación», del mismo modo que la expresión «gobierno» se usa para referirse genéricamente al conjunto de los poderes del Estado.



deuda— o una reducción de determinados gastos. Podría, por ejemplo, optarse por reducir la carga tributaria sobre las actividades empresariales productivas e incrementar el gravamen sobre las rentas pasivas, o podrían adoptarse diferentes decisiones en cuanto al nivel de ingresos y gastos públicos, pero manteniendo siempre un equilibrio entre unos y otros. Se trata de decisiones políticas que, en virtud de dicho carácter, no pueden prejuzgarse con carácter general y deberán ser adoptadas en cada caso por el correspondiente poder político, teniendo en cuenta la necesidad de mantener el equilibrio presupuestario.

Lo que no cabe en un sistema de responsabilidad fiscal es reducir los ingresos tributarios y pretender seguir manteniendo indefinidamente el mismo nivel de gastos e inversiones públicas sobre la base de que el defecto recaudatorio será cubierto con transferencias procedentes de otros entes públicos, como puede ser el gobierno central. En tal caso, y dado que el gobierno central sería el que en definitiva soportase el coste presupuestario, la medida le sería imputable a él, por lo que sería su ámbito territorial —el conjunto del Estado en el caso del gobierno central— el que debiera adoptarse como marco de referencia. Así, una medida aplicable sólo en parte de su territorio tendría carácter específico, con lo que nos podríamos encontrar con una ayuda conferida por ese gobierno central a las empresas establecidas en el área sujeta a un nivel de imposición inferior. Por el contrario, cuando se dé la correspondiente responsabilidad fiscal del ente local o regional, de modo que sea su propio presupuesto el que soporte un menor ingreso fiscal, será el ámbito regional o local de dicho ente el que deba adoptarse como marco de referencia, por lo que una medida aplicable en todo su territorio tendrá carácter general, no será ayuda de Estado.

Los presupuestos de las instituciones del País Vasco (Comunidad Autónoma y Territorios Históricos) se nutren de la recaudación tributaria de las Haciendas Forales, no de aportaciones del Gobierno central. Al contrario, son las instituciones del País Vasco las que deben efectuar una aportación al Estado, conocida como cupo y regulada en el propio Concierto Económico. Ahora bien, si en la determinación del cupo incidiese de algún modo el nivel recaudatorio de las Haciendas Forales, de modo que una menor recaudación de éstas supusiera una menor aportación al Estado, se produciría de manera indirecta un trasvase de recursos del Estado a la Comunidad Autónoma, compensatorio de la menor recaudación de las Haciendas Forales, con lo que no se cumpliría este criterio de autonomía financiera.

Si, por ejemplo, el cupo se determinase como un porcentaje de la recaudación del País Vasco, la merma recaudatoria resultante de una menor imposición establecida por la normativa foral sería soportada por la Administración del Estado en dicho porcentaje. Ahora bien, no es éste el modelo de determinación del

cupos vasco: No se trata de una participación del Estado en los ingresos tributarios de las Haciendas Forales, sino de una aportación de la Comunidad Autónoma del País Vasco a los gastos del Estado. Además, la proporción en que la Comunidad Autónoma participa en dichos gastos es independiente de la recaudación impositiva de la Comunidad Autónoma, puesto que obedece al peso relativo de la economía del País Vasco en el conjunto del Estado.

Claro está que la contribución vasca no se refiere a la totalidad de los gastos del Estado, sino que se excluyen las partidas correspondientes a competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, puesto que éstas son atendidas por las Administraciones Públicas de la Comunidad con sus propios presupuestos, una vez descontado el cupo satisfecho al Estado. Así pues, a estos efectos, dentro de los gastos de las Administraciones Públicas se distinguen dos bloques:

— Competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco, que deben ser atendidas por el Estado, y a cuyo sostenimiento contribuye la Comunidad mediante el cupo. Esto no significa que la aportación del País Vasco venga a compensar lo que el Estado gasta en la Comunidad Autónoma; el cupo no es un «precio» pagado por los servicios recibidos del Estado, sino contribución a las cargas del Estado que no corresponden a competencias de la Comunidad Autónoma, con independencia de que el gasto del Estado beneficie a esta Comunidad Autónoma más o menos que a otros territorios.

La cuantía de la contribución se determina en función del nivel de gasto del Estado en materias no asumidas por la Comunidad Autónoma y del porcentaje relativo de la economía vasca en el conjunto estatal. Ambos elementos son independientes de la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que el hecho de que las Haciendas Forales recauden más o menos, sea en función de su normativa tributaria propia o en función de la eficacia de su gestión tributaria, no afecta al importe a satisfacer en concepto de cupo.

— Competencias asumidas por la Comunidad Autónoma. Las instituciones de la Comunidad Autónoma deben atender a estas materias con sus propios recursos, esto es, esencialmente, su recaudación minorada por el cupo. Una eventual reducción en la recaudación tributaria de las Haciendas Forales deberá por tanto compensarse con un incremento de la recaudación por otros conceptos tributarios o conllevará una reducción del gasto de la Comunidad Autónoma en estas materias de su competencia.

Se trata de un sistema de *riesgo unilateral*, dado que el riesgo de una eventual reducción recaudatoria es asumido íntegramente por una de las dos partes: las instituciones de la Comunidad Autónoma<sup>23</sup>.

El principio general que rige la determinación del cupo se recoge en el artículo 41.2.d) del Estatuto de

23. Nos referimos aquí a la Comunidad Autónoma en su conjunto, en su relación con el Estado. No nos ocupamos aquí del reparto interno de recursos entre las Administraciones Públicas de la Comunidad Autónoma (gobierno autónomo, diputaciones y ayuntamientos), aunque cabe apuntar que en buena medida se basa en el principio opuesto, de riesgo compartido, atenuado por la penalización de la ineficiencia recaudatoria.

Autonomía («La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma») y se reitera en el artículo 48.4º del Concierto Económico. La fijación más concreta de los sistemas para su medición se remite a un acuerdo de vigencia quinquenal, a ser promulgado mediante Ley estatal. La metodología aplicable al quinquenio 2002-2006 fue aprobada por Ley 13/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1346).

El porcentaje de participación del País Vasco en las cargas no asumidas, que el Concierto Económico denomina índice de imputación, debe fijarse (artículo 57) básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con la del conjunto del Estado. El señalamiento específico del índice queda remitido a la ley quinquenal del cupo. Para el quinquenio 2002-2006 dicho porcentaje está fijado en el 6,24%, en función de la relación entre el producto interior bruto (PIB) del País Vasco y el estatal.

En lo esencial, la aportación del País Vasco al Estado queda fijada con lo ya indicado: 6,24% de los gastos del Estado en relación con las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. Así, el cupo es plenamente independiente de la recaudación en el País Vasco, por lo que una eventual merma de ésta revertirá en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas Públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

No obstante, antes de concluir sobre la realidad de la autonomía financiera del País Vasco en el sentido exigido por el Abogado General, consideramos necesario analizar dos cuestiones que podrían suscitar dudas respecto a la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma Vasca: los ajustes a la recaudación y correcciones del cupo y las relaciones entre la financiación de la Comunidad Autónoma Vasca y la financiación de otras Comunidades Autónomas regidas por la LOFCA (RCL 1980, 2165)<sup>24</sup> (en adelante, Comunidades Autónomas de régimen común).

## 2. Ajustes a la recaudación y correcciones del cupo

El claro concepto del cupo como contribución de la Comunidad Autónoma Vasca a las cargas comunes del Estado y la fórmula tan diáfana para su determinación expuestos en el apartado anterior se ven ensombrecidos en el texto del Concierto Económico por una serie de ajustes de recaudación y otras correcciones que se aplican directamente sobre el cupo. En lugar de establecerse dos flujos financieros, uno por el cupo propiamente dicho y otro por dichas correcciones, éstas se incardinan directamente en la determinación del cupo, que por ello se denomina cupo líquido. Sin duda, ese proceder se encontrará motivado por importantes consideraciones financieras de orden práctico, pero produce el efecto

de dificultar la comprensión por parte de la opinión pública de la naturaleza y la cuantía de la aportación de los ciudadanos vascos a las cargas del Estado y a la solidaridad interterritorial. Por eso es importante tener presente que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, algunos de los cuales, por simplicidad operativa, se descuentan directamente de dicha aportación.

Los principales ajustes compensan la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado. Quizás el más fácil de explicar sea el correspondiente al ajuste por el IVA recaudado en las importaciones. El artículo 5.1 del Concierto Económico reserva en exclusiva al Estado la recaudación del IVA en la importación. Sin embargo, es claro que una parte de los productos importados se destina al País Vasco. Es decir, en función de los criterios de distribución de las competencias recaudatorias establecidos en el Concierto Económico se produce una distorsión entre la localización del hecho económico que se pretende gravar –consumo en el País Vasco– y la titularidad de la recaudación –Administración del Estado–. Para corregir esta distorsión recaudatoria se establece un ajuste. En este caso, la Administración del Estado debe transferir a las Haciendas del País Vasco una parte de la recaudación del IVA en la importación. Dicha parte viene determinada por el porcentaje<sup>25</sup> relativo del consumo de los residentes en el País Vasco respecto al total del Estado<sup>26</sup>.

En general, los ajustes de recaudación responden a la misma problemática de distorsión entre la localización de la capacidad económica a gravar y la competencia para la recaudación. Hay que tener en cuenta que la mecánica liquidatoria de los tributos y la fijación de los puntos de conexión a efectos de competencia recaudatoria en el Concierto Económico obedecen a consideraciones de política tributaria, eficacia en la gestión de los tributos y prevención del fraude, que pueden llevar a que una Administración recaude tributos cuyo objeto imponible sea atribuible a otra. Así, en el IVA el objeto imponible que se pretende gravar es el consumo de los particulares, pero por razones de eficiencia y control el gravamen es exigido a los empresarios en los sucesivos estadios de la cadena de producción y comercialización de bienes y servicios. El impuesto llegará al consumidor final por la vía de la repercusión, pero éste no efectúa ningún ingreso directamente en la Hacienda Pública. Así, cuando en el País Vasco se consume un bien producido en Territorio Común, el objeto imponible se produce en la Comunidad Autónoma, en tanto que el impuesto se ingresó en el Estado, y viceversa. Para corregir estas distorsiones es para lo que se establecen unos ajustes cuantificados sobre la base de magnitudes macroeconómicas. En este caso, se tiene en cuenta, por un lado, la proporción del

24. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas, objeto de varias modificaciones posteriores, la más reciente efectuada por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3244).

25. Dicho porcentaje se encuentra actualmente fijado en el 6,875%, según la Metodología aprobada para el quinquenio 2002-2006.

26. Excepto los territorios no incluidos en el ámbito territorial del IVA: Canarias, Ceuta y Melilla.

consumo del País Vasco en relación con el total del Estado y, por el otro, una estimación macroeconómica de la distribución geográfica de la base imponible del impuesto. Esta última se determina esencialmente por la generación bruta de valor añadido, menos las inversiones de las empresas y las exportaciones. Así, se estima que la proporción del consumo en el País Vasco es del 6,875% del total estatal, en tanto que su participación en la base imponible del impuesto en términos macroeconómicos es del 5,765%. En consecuencia, el Estado está recaudando más -y el País Vasco menos- de lo que le correspondería. Por ello se establece un ajuste, para cuyo cálculo se parte de la recaudación global por este impuesto. Dado que un 6,875% de ésta es imputable al País Vasco pero los puntos de conexión del Concierto Económico sólo le permiten gravar un 5,765%, la diferencia del 1,110% debe ser abonada por el Estado como un ajuste a la recaudación.

En realidad el cálculo del ajuste se complica algo más, para evitar distorsiones motivadas por la mayor o menor eficacia recaudatoria de una u otra Administración. Así, la recaudación total a repartir no

es la real, suma de lo recaudado por el País Vasco y por el Estado, sino una recaudación teórica resultante de elevar al total nacional la recaudación de la Administración -vasca o estatal- que presente menor eficacia recaudatoria, y es sobre esta base teórica sobre la que se aplica el coeficiente del 1,110%. De este modo el ajuste siempre se calcula sobre la base de la recaudación de la Hacienda que presenta menor eficacia recaudatoria. Así, ni siquiera en la modesta proporción que resultaría de este ajuste pueden las Haciendas vascas traspasar parcialmente a la Administración del Estado el coste de una menor eficacia recaudatoria propia (ello, además de que no cuentan con capacidad normativa en el IVA)<sup>27</sup>.

Existen otra serie de ajustes relativos a la recaudación de otros tributos, que no creemos necesario explicar en detalle, puesto que todos obedecen a los mismos principios expuestos. En todos los casos, se da una falta de correlación entre la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar y el punto de conexión fijado en el Concierto Económico a efectos recaudatorios, según se detalla en el cuadro siguiente.

Art.	Ajuste	Capacidad económica a gravar	Competencia para la exacción del impuesto
53	IVA - importación	Consumo de los bienes	Exclusiva del Estado
54	Impuestos especiales - importación	Consumo de los bienes	Exclusiva del Estado
53	IVA - operaciones interiores	Consumo de los bienes o servicios	Localización del vendedor o prestador del servicio
54	Impuestos especiales - operaciones interiores	Consumo de los bienes o servicios(1)	Lugar en que se produce el devengo
55	Intereses de deuda pública	Obtención de la renta	Ente público emisor
55	Rendimientos del trabajo - funcionarios y empleados del Estado	Obtención de la renta	Estado

(1) En el ajuste por impuestos especiales, operaciones interiores, se incluye un mecanismo penalizador de la ineficiencia recaudatoria análogo al explicado para el IVA.

Claro es que en función de la localización concreta de los puntos de conexión a efectos recaudatorios, algunos de estos ajustes podrán resultar en una transferencia de las Haciendas Forales a la Hacienda estatal. Así ocurre con el relativo al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Como hemos indicado más arriba, algunos de estos ajustes se descuentan directamente del cupo; en concreto, los relativos a los intereses de la deuda pública y a los rendimientos del trabajo de los funcionarios y empleados del Estado. Por motivos simi-

lares, se descuenta del cupo la parte proporcionalmente imputable al País Vasco (6,24%) de los tributos no concertados, recaudados exclusivamente por el Estado, así como de los ingresos no tributarios del Estado, o se incluye una compensación por determinados servicios sociales y sanitarios asumidos por la Comunidad Autónoma y financiados en el resto del Estado con cargo a los presupuestos de la Seguridad Social.

Finalmente, se descuenta del cupo la parte imputable al País Vasco del déficit del Estado. Aunque en

27. Es más, con este mecanismo, una eventual menor eficacia recaudatoria de las Haciendas vascas se ve fuertemente penalizada, al verse amplificada hasta el nivel global como paso previo al cálculo del ajuste. Sea  $x$  el defecto de recaudación del País Vasco. Al elevarse la cifra de recaudación del País Vasco al nivel estatal, este defecto se multiplicará por 17,34675 (1/0,05675). Así, la base para el cálculo del ajuste se verá reducida en  $17,34675x$ , y el ajuste se reducirá en el 1,110% de esta diferencia:  $0,19254x$ . De este modo, cualquier merma recaudatoria en la gestión propia del IVA por parte de las Diputaciones Forales se ve penalizada con casi un 20% adicional como reducción en el ajuste por IVA de operaciones interiores. Asimismo, las Diputaciones Forales comparten vía ajuste la merma de la eficiencia recaudatoria del Estado. Si bien el efecto es mucho menos acusado en términos porcentuales, ya que el defecto de recaudación de la Administración del Estado, al elevarse al volumen global se incrementa sólo en un factor de 1,06118 (1/0,94235), con lo que la parte a soportar por las Haciendas Forales es sólo el 1,178%, es probable que en este caso los porcentajes se apliquen sobre cifras absolutas mayores. Por el contrario, una mayor eficacia recaudatoria de las Haciendas Forales no supone un incremento en el ajuste, como tampoco lo supone una mejora en la eficacia recaudatoria del Estado.

un primer momento pueda parecer paradójica, esta corrección resulta plenamente coherente: Si el País Vasco contribuye en proporción a su renta al sostenimiento de las cargas del Estado y el Estado incurre en más gastos que ingresos, financiando la diferencia mediante déficit, también el País Vasco se debe beneficiar de dicho diferimiento en la proporción correspondiente. Ahora bien, la contrapartida, igualmente lógica, de ello es que también el País Vasco participe con su aportación en el servicio de la deuda generada por dicho déficit. Por ello, los intereses y cuotas de amortización de la Deuda del Estado se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad (art. 52.Tres.c del Concierto Económico), por lo que el País Vasco contribuye a ellas en su parte correspondiente. En definitiva, por medio de esta fórmula, el País Vasco participa en un 6,24% en el déficit del Estado. Este mecanismo permite a las instituciones vascas contar con más recursos líquidos para atender a sus propias competencias, pero, por asumir parte del déficit del Estado y de la carga del servicio de su deuda, ven reducida su capacidad para recurrir al déficit y la deuda propios para financiarse.

La metodología para el señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico y promulgada mediante Ley 13/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1346), determinó, de acuerdo con el método que hemos descrito, el cupo líquido para el año base (2002). Sin embargo, dada la dificultad para concretar el cupo líquido siguiendo estrictamente este mecanismo, para los restantes años del quinquenio se adopta una fórmula simplificada, consistente esencialmente en actualizar el cupo líquido del año base. Para ello se adopta como índice la variación de la recaudación *por el Estado* de tributos concertados. La implicación práctica de esta norma es que el cupo de años subsiguientes es independiente de la evolución de la recaudación de los tributos concertados por parte de las Diputaciones Forales. En lo que aquí interesa, una modificación normativa en el ámbito foral que supusiera una reducción de la recaudación no incidiría en absoluto en el cupo de años subsiguientes. El cupo se mantendría igual o aumentaría o disminuiría en función de la evolución de la recaudación del Estado.

Aunque aquí no hemos hecho sino una exposición simplificada y sucinta, queda claro que la determinación del cupo líquido constituye un ejercicio bastante complejo en la práctica. Pero conviene recordar que nos encontramos en realidad con dos conceptos de cupo: el concepto primigenio que se recoge en el Estatuto de Autonomía, consistente en la aportación del País Vasco a las cargas generales del Estado y, por otra parte, el cupo líquido al que se refiere el Concierto Económico, que recoge una serie de ajustes técnicos, algunos de los cuales, por motivos prácticos, se descuentan directamente de dicha aportación. Si nos hemos ocupado de llevar a cabo una somera descripción de estos ajustes ha sido sólo para dejar claro que no desvirtúan el principio básico de que el cupo consiste en una aportación del País Vasco a las cargas comunes del Estado, sin que

exista una participación del Estado en la recaudación tributaria del País Vasco, y que, por lo tanto, se trata de un sistema de riesgo unilateral, de modo que cualquier merma recaudatoria en los tributos gestionados por las Haciendas forales recaerá exclusivamente sobre las instituciones de la Comunidad Autónoma. Como hemos visto, en todo caso, ocurriría lo contrario: el mecanismo de cálculo de determinados ajustes penaliza la reducción del esfuerzo fiscal, de modo que la reducción del esfuerzo fiscal en el País Vasco supondría una mayor aportación al Estado. Salvo por este efecto, de signo precisamente contrario al de una compensación por parte del Estado de una eventual menor recaudación en el País Vasco, la aportación de la Comunidad Autónoma al sostenimiento de las cargas generales del Estado permanece inalterable a las variaciones en la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que la mayor o menor recaudación por parte de estas recaerá exclusivamente sobre las propias arcas de las instituciones vascas.

3. Las relaciones entre el régimen de financiación de las comunidades forales y el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común

a) Planteamiento del problema

La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común descansa en gran medida en transferencias del Estado, a través del denominado *fondo de suficiencia*, que estas Comunidades Autónomas destinan a la prestación de los servicios públicos de su competencia, servicios que por regla general también serán competencias autonómicas en el caso del País Vasco, dado el nivel competencial asumido por esta Comunidad Autónoma. Conforme al Concierto Económico (art. 52.3.b), el País Vasco deberá contribuir, vía cupo, a las transferencias del Estado a otros entes públicos en cuanto éstas se destinan al ejercicio de competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca. En consecuencia, las asignaciones de fondos estatales para dotar dicho fondo de suficiencia no deberían computarse como cargas comunes del Estado a efectos del cálculo del cupo vasco. En otras palabras, el cupo vasco no incluye una contribución a la dotación del fondo de suficiencia ¿Constituye esto una ventaja financiera para la Comunidad Autónoma Vasca que pudiera poner en cuestión la autonomía financiera en el sentido en que la exige la opinión del Abogado General?

La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común constituye una materia compleja, cuyo análisis no es, claramente, el objeto de este artículo. No obstante, para responder a la cuestión anterior nos veremos obligados a hacer algunas consideraciones sobre esta materia.

Tradicionalmente los desequilibrios financieros que pueden producirse en el seno de los sistemas fiscales federales se han clasificado en verticales y horizontales:

- Los desequilibrios verticales resultan de la diferente capacidad fiscal en relación con las necesida-

des de gasto para cada uno de los diversos niveles de gobierno. En la mayoría de los Estados federales este desequilibrio se da en perjuicio de los entes subcentrales, que suelen contar con una capacidad fiscal insuficiente en relación con sus necesidades de gasto, por lo que la Administración central tiene que transferirles fondos adicionales. Este tipo de transferencias se denominan *transferencias de suficiencia*, en tanto persiguen garantizar la suficiencia financiera de los entes subcentrales (o del ente central, en el caso, más infrecuente, de que se partiera de una situación de desequilibrio inicial inversa).

- Los desequilibrios horizontales obedecen al hecho de que las diferentes unidades subcentrales tienen diferentes capacidades relativas de ingreso, por lo que su capacidad para prestar servicios públicos es desigual. Normalmente este factor va unido a la riqueza relativa del territorio (PIB per cápita), aunque puede haber otras circunstancias que incidan en la capacidad financiera de cada territorio. Para paliar éstos desequilibrios se establecen *transferencias de nivelación*. Estas transferencias de nivelación pueden tener en cuenta no sólo las capacidades relativas de ingreso fiscal, sino también las diferentes necesidades de gasto, aunque la medición de éstas a menudo tropieza con serias dificultades.

Las transferencias de nivelación pueden ser:

- Completas o incompletas, según que los territorios con ingresos superiores a la media deban efectuar o no aportaciones al fondo de nivelación.

- Horizontales o verticales, según que se nutran de transferencias procedentes de otros entes del mismo nivel o de fondos dotados desde un ente central (v. gr., gobierno federal).

En teoría todas las combinaciones son posibles,

aunque las transferencias completas de naturaleza vertical pueden ser difíciles de asumir políticamente. Las transferencias horizontales habitualmente irán unidas a un sistema de gran descentralización de ingresos. En el caso de ser completas, son las que más claramente ponen de manifiesto la solidaridad interterritorial.

Aunque el objeto de las transferencias de nivelación es paliar los efectos de las desigualdades interterritoriales, garantizando un nivel similar de servicios públicos en todo el territorio, en los Estados federales no se persigue una igualación total, ya que ello desincentivaría la eficiencia recaudatoria y el desarrollo económico.

Por otro lado, y aunque un mejor nivel de servicios públicos en materias como la educación indudablemente contribuirá a la reducción de las desigualdades, las transferencias de nivelación están diseñadas con la finalidad primordial de atacar los efectos, no las causas, de los desequilibrios territoriales. A esta última finalidad atienden las políticas de desarrollo regional, en las que las transferencias se destinan de manera específica a la realización de inversiones en capital material (infraestructuras) o humano (formación) y presentan un marcado carácter redistributivo, concentrándose de manera primordial o exclusiva en las regiones menos desarrolladas. Normalmente se trata de transferencias verticales (v. gr., Fondo de Compensación Interterritorial, FEDER).

En el caso español se da la peculiaridad de coexistir dos sistemas de financiación autonómica, basados en principios radicalmente diferentes, según se sintetiza en el cuadro siguiente: el régimen foral aplicable en las comunidades vasca y navarra, y el régimen común, aplicable a las restantes Comunidades Autónomas.

	Régimen foral	Régimen común
Autonomía normativa	Casi plena	Limitada
Desequilibrios verticales	A favor de las comunidades forales	A favor del Estado
Transferencias de suficiencia	De las comunidades forales al Estado (cupó o aportación)	Del Estado a las Comunidades Autónomas o viceversa (fondo de suficiencia positivo o negativo)
Transferencias de nivelación	No previstas	Previstas pero no aplicadas
Transferencias de desarrollo regional	Vertical, hacia arriba: contribución al fondo de compensación interterritorial	Vertical hacia abajo: distribución del fondo de compensación interterritorial.
	Completa: aportación neta de las comunidades forales (dentro del cómputo del cupo o aportación)	Incompleta: transferencia del Estado a las Comunidades Autónomas.

b) Suficiencia y nivelación en la LOFCA (RCL 1980, 2165)

Las primeras transferencias competenciales a las Comunidades Autónomas de régimen común se posibilitaron mediante un mecanismo financiero basado exclusivamente en el principio de suficiencia: el Estado transfería a cada comunidad autónoma un importe equivalente al costo estimado de los servicios a ella transferidos. Ahora bien, como no era fácil evaluar el costo real de los servicios transferidos, su

fijación a menudo era concluida con criterios políticos y no plenamente transparentes. Y como el proceso de transferencias no se hizo simultáneamente en todas las Comunidades Autónomas y en cada caso se negoció separadamente la financiación a traspasar, se llegó a situaciones de inconsistencia. Hoy, y aunque ha sido objeto de sucesivas reformas posteriores, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común aún sigue acusando algunos de los problemas iniciales. En particular, no hay una definición jurídica de los objeti-

vos de nivelación a alcanzar (si exceptuamos la garantía mínima de los servicios públicos esenciales), ni instrumentos técnicos adecuados para la medición de las necesidades de nivelación y del grado de realización de los objetivos fijados.

Tras la reforma de la LOFCA efectuada en 2001 prácticamente se han abandonado las transferencias de nivelación, tanto horizontales como verticales, concentrándose las transferencias del Estado a las Comunidades Autónomas en el denominado fondo de suficiencia. Como su nombre indica, este fondo atiende fundamentalmente al principio de suficiencia, tanto por su finalidad como por los criterios previstos para su reparto, entre los que destaca la población, aunque otros criterios como la dispersión o la riqueza relativa, parecen apuntar a finalidades redistributivas o de nivelación. Sin embargo, estos criterios presentan un menor peso ponderado y, a juicio de MONASTERIO ESCUDERO, algunos de ellos no serían sino el fruto de negociaciones encaminadas a garantizar un determinado volumen de ingresos a determinadas comunidades, «recubrimiento técnico de acuerdos políticos sobre cantidades»<sup>28</sup>. Asimismo, el fondo de nivelación previsto en el artículo 15 de la LOFCA se ha visto desvirtuado, convirtiéndose en un mecanismo de garantía de la suficiencia dinámica del sistema ante situaciones de desequilibrio coyuntural.

#### c) Regímenes forales

En el régimen foral las Diputaciones Forales recaudan la práctica totalidad de los impuestos<sup>29</sup>. Se genera así un desequilibrio vertical a favor de las comunidades forales, a cuya compensación corresponde la transferencia vertical de éstas a la Administración del Estado, denominada cupo en el caso de la Comunidad Autónoma Vasca. Como hemos visto, el cupo se determina como aportación de la Comunidad Autónoma a los gastos generales del Estado. Así, el cálculo del cupo obedece al principio de suficiencia, pero aplicado éste no a los gastos de la Comunidad Autónoma sino a los gastos del Estado. De esta característica deriva a su vez el riesgo unilateral del sistema al que hemos hecho referencia más arriba: la Comunidad Autónoma Vasca no cuenta con ningún fondo de suficiencia que le garantice un nivel mínimo de financiación. Al contrario, es la Comunidad Autónoma la que garantiza al Estado la financiación de sus gastos comunes, en la proporción a ella imputable en función de su PIB, de modo que, si este sistema se aplicara por todas las Comunidades Autónomas, la suma de sus aportaciones coincidiría con el importe de dichos gastos.

Es este riesgo unilateral el que justifica que las opciones normativas del legislador fiscal foral no constituyan ayudas de Estado cuando supongan, individualmente consideradas, una ventaja fiscal en relación con la normativa de Territorio Común. El hecho de que las Comunidades Forales no participen en el mecanismo del fondo de suficiencia pre-

visto en la LOFCA constituye así una característica del sistema foral, que refuerza la autonomía financiera exigida por el Abogado General.

Por otro lado, se da la circunstancia de que las Comunidades Autónomas de régimen foral cuentan con un PIB per cápita superior a la media estatal. Sería presumible que, de regirse por el régimen fiscal común, la recaudación fiscal en estos territorios fuera superior a la media, y su utilización de los servicios públicos inferior, de lo que resultaría un trasvase de recursos desde éstos a otros territorios de menor renta relativa, trasvase que acaso podría no estar teniendo lugar por aplicación del régimen foral. A este respecto, en primer lugar hay que matizar que, aun en el caso de concurrir esta circunstancia, sería dudoso que pudiera considerarse como un trasvase encubierto de recursos desde el Gobierno central que invalidara la autonomía financiera de estos territorios. Si se concluyera que la aportación de las comunidades forales es inferior a la que en equidad les correspondería, ello podría considerarse injusto, insolidario o inconstitucional, pero para nada afectaría al reconocimiento su autonomía financiera, puesto que cualquier merma recaudatoria minoraría los recursos disponibles de las diputaciones forales, exactamente igual que si el cupo incluyera un componente de transferencia horizontal de nivelación. Paradójicamente, dicha falta de solidaridad, cualquiera que fuera la valoración ética o política que mereciese, vendría de hecho a confirmar la autonomía financiera de las comunidades forales. En efecto, como hemos visto, y aunque se trate de un planteamiento poco perfilado y no compartido por nosotros, el propio Abogado General en su opinión percibe la existencia de un cierto conflicto entre solidaridad y autonomía.

En cualquier caso, el régimen foral en sí mismo no tiene por qué resultar contrario al principio de solidaridad. Todo dependerá de los mecanismos de nivelación que se establezcan y de su intensidad y el Concierto prevé diversos mecanismos de solidaridad interterritorial.

En primer lugar, el Concierto Económico (art. 52.3.a) precisa que se considerarán cargas no asumidas, entre otras, las cantidades asignadas por el Estado al Fondo de Compensación Interterritorial, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas, a cuya dotación contribuye así el País Vasco en un 6,24% por medio del cupo. Del mismo modo, mediante el cupo, la Comunidad Autónoma Vasca contribuye a las transferencias a las instituciones comunitarias, que en buena medida revierten a las regiones de menor renta, tanto españolas como de otros Estados miembros, en forma de fondos comunitarios para el desarrollo.

Por otro lado, en lo que respecta al gasto del Estado por competencias no asumidas, podría presumirse que éste beneficia de manera aproximada-

28. MONASTERIO ESCUDERO, C., pg. 47.

29. Para aquellos que por razones técnicas recauda el Estado pero representan una carga fiscal de los ciudadanos de las comunidades forales (o viceversa), se establecen, como hemos visto, unos ajustes de recaudación.

mente igual a todos los ciudadanos del Estado<sup>30</sup>. La población de la Comunidad Autónoma Vasca representa el 4,82% de la población del Estado<sup>31</sup>, en tanto que aporta el 6,24% al sostenimiento de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma<sup>32</sup>. Por esta vía, el País Vasco efectúa una aportación neta al Estado, que se supone beneficiará a los ciudadanos de menor nivel de renta, en tanto que, pagando menos impuestos, obtendrán un mismo nivel de servicios del Estado.

Ahora bien, este mecanismo redistributivo únicamente alcanzaría a la porción del gasto público correspondiente a competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca, en tanto que ésta retendría el diferencial a su favor entre PIB y población en la parte correspondiente al gasto en competencias asumidas. A este respecto, en primer lugar hay que tener en cuenta que, como hemos indicado más arriba, en los sistemas federales no se persigue una igualdad plena, sino que, dentro de ciertos límites, se acepta como normal y beneficiosa una cierta diferencia en los niveles de prestación de servicios públicos.

En todo caso, para conocer cuál es realmente la situación al respecto, tanto en las comunidades forales como en las de régimen común<sup>33</sup>, sería necesario un estudio estadístico y económico exhaustivo, y aunque se han realizado esfuerzos valiosos es una materia en la que se debe seguir avanzando. Como hemos visto, en el sistema de la LOFCA apenas se dan transferencias de nivelación y falta una definición clara del grado de nivelación perseguido, los mecanismos para lograrlo y los instrumentos para medirlo. Una vez determinadas estas cuestiones, podría resultar que las comunidades forales debieran contribuir a la dotación de fondos de nivelación, lo que podrían hacer mediante el cupo, del mismo modo que lo hacen actualmente en relación con el fondo de compensación interterritorial, sin alterar los principios del sistema fiscal y financiero foral.

En conclusión, entendemos que el hecho de que la Comunidad Autónoma Vasca no contribuya a los fondos para la financiación de otras Comunidades Autónomas, excepto en la cuantía correspondiente al fondo de compensación interterritorial, no constituye un obstáculo para reconocer su autonomía financiera en el sentido exigido por el Abogado General. En cuanto al fondo de suficiencia propiamente dicho, éste obedece a un modelo de distribución vertical aplicado en las Comunidades Autónomas de régimen común, distinto al aplicado en las comunidades forales. Es precisamente la inexistencia de

transferencias de suficiencia a favor de la Comunidad Autónoma Vasca la que hace recaer el riesgo recaudatorio de manera unilateral en las diputaciones forales y por lo que éstas cuentan con autonomía financiera en el sentido exigido en la opinión del Abogado General.

En cuanto a los mecanismos de nivelación del sistema, en la actualidad no existe aún un diseño estable sobre el equilibrio interterritorial que resulta deseable y debe seguir avanzándose en el desarrollo de estudios económicos que evalúen las diferencias existentes en los niveles de prestación de servicios públicos. Es posible que el sistema de financiación autonómica pueda presentar carencias en sus mecanismos de nivelación, pero algunos indicios apuntan a que, de haberla, esta carencia no sería imputable de manera exclusiva a las Comunidades Forales. En cualquier caso, ésta es una cuestión de solidaridad interterritorial, que no supone merma de la autonomía financiera de las comunidades forales en el sentido exigido por el Abogado General.

#### D) Consecuencias del análisis

Creemos que no ofrece dudas la autonomía institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de los Territorios Históricos que la integran. En cuanto a la autonomía procedimental y económica exigidas por el Abogado General, es significativo constatar cómo ambas son los ejes centrales del sistema del Concierto Económico. En efecto, el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco fundamenta el sistema del Concierto Económico precisamente en estos dos principios:

- En su letra a) garantiza la autonomía procedimental, al reconocer a los Territorios Históricos la capacidad para establecer y regular su propio sistema tributario. La letra b) establece además la competencia de los Territorios Históricos para la exacción de los tributos.

- En su letra d) establece un régimen de autonomía económica, al regular un sistema de riesgo unilateral en virtud del cual la Hacienda vasca contribuye al sostenimiento de las cargas del Estado correspondientes a competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Estos dos pilares del régimen se reflejan en la propia estructura del Concierto Económico. En éste se dedica el Capítulo I al primer aspecto, delimitando las respectivas competencias del Estado y de las administraciones forales para la regulación y exacción de los tributos, y el Capítulo II a la cuantificación del cupo<sup>34</sup>. Cada uno de estos capítulos se inicia con

30. Especialmente si tenemos en cuenta la naturaleza de las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca, que no comprenden las de prestación de bienes públicos sociales y protección social, educación o sanidad.
31. Según los datos del Instituto Nacional de Estadística, a 1 de enero de 2005 las poblaciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Estado eran de 2.124.846 y de 44.108.530 personas, respectivamente.
32. La cuantía de dicha aportación es independiente del nivel de presión fiscal en el País Vasco, por lo que de estos datos no puede deducirse que en el País Vasco ésta sea superior al de otras Comunidades Autónomas, cuestión que debería ser objeto de un análisis distinto, que no corresponde a este trabajo.
33. Según HERRERO ALCALDE, A. (2005), pg. 248, este problema no afectaría sólo a las Comunidades Autónomas de régimen foral, sino que se podría estar dando también entre las comunidades de régimen común.
34. Un tercer capítulo se ocupa de normas de gestión y de los órganos de colaboración entre la Administración del Estado y las administraciones de la Comunidad Autónoma Vasca para la aplicación del Concierto.

una declaración expresa del carácter autónomo del régimen fiscal vasco:

- El Capítulo I se inicia (artículo 1) con el reconocimiento del carácter autónomo del sistema tributario de los Territorios Históricos, al reconocer que los órganos forales cuentan la facultad para establecer y regular su régimen tributario.

- El Capítulo II se inicia (artículo 48) con la proclamación expresa de la autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco, incluyendo la regla básica del sistema del cupo: el cupo es la participación del País Vasco en el sostenimiento de las cargas del Estado. Hemos visto cómo las reglas concretas de determinación del cupo son plenamente consecuentes con dicho principio, constituyendo por ello un sistema de riesgo unilateral.

En conclusión, las notas de autonomía exigidas por el Abogado General 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.

#### IV. CONCLUSIÓN

El hecho de que un tratamiento fiscal «favorable» sea concedido por un ente regional no permite concluir de modo automático que estemos ante una medida selectiva que, por tanto, deba someterse al régimen jurídico de las ayudas de Estado. Esto sólo sucederá cuando el ente que establece dicho régimen —por ejemplo un tipo impositivo inferior al vigente en el resto del territorio estatal— no disponga de verdadera autonomía institucional, procedimental y económica. En particular, si estaremos ante una ayuda de Estado cuando la pérdida de recaudación derivada de aquella medida sea compensada, de modo directo o indirecto, por el Estado central. A nuestro juicio, la prueba de que existe tal compensación deberá ser aportada por las instituciones comunitarias, contando, claro está, con la colaboración de las autoridades estatales. Esta postura encuentra apoyo en una lectura crítica de la Opinión del Abogado General en el caso Azores. De acuerdo con el análisis que hemos efectuado, en el diseño legal del régimen fiscal y financiero de la Comunidad Autónoma Vasca concurren las tres condiciones de autonomía institucional, procedimental y económica exigidas por el Abogado General, por lo que las medidas fiscales aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos no tendrían carácter específico en tanto sean de aplicación

general dentro de su ámbito competencial. En el extremo opuesto, se encuentra la postura de la Comisión, para quien el carácter regional de una medida fiscal favorable determina su naturaleza «específica», y más aún de nuestro Tribunal Supremo, que ha eludido plantear la preceptiva cuestión prejudicial ante una materia bien dudosa.

#### BIBLIOGRAFÍA CITADA

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DEL 2002 (2002): *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autónoma*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 2002.

DE BUCCI, V.: «Tax incentives, state aids and competition», *Conferencia impartida el 25 de septiembre de 2004 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia (Tax Systems and the EU Accessions, inédita)*. 2004.

FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno a la STS 9.12.04 relativa a las normas forales de 1996 (II)», *QF*, 3-4/2005. (BIB 2005, 513).

GARCÍA CARRETERO, B., GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., HERRERA MOLINA, P. M.: «La corresponsabilidad fiscal en el Derecho europeo», en A. CAYÓN GALIARDO, J., *La corresponsabilidad fiscal*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2006.

HERRERO ALCALDE, A.: «Aplicación de un fondo de nivelación en el marco de un sistema de financiación autonómica estable», *Investigaciones del Instituto de Estudios Fiscales*, 1/05.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE», *NUE*, 17/2001.

MERINO JARA, I.: «Las ayudas de Estado y el Comercio Económico», *Jurisprudencia Tributaria*, 1, 2005.

MONASTERIO ESCUDERO, C.: «Sistema de financiación autonómica 2002», en *El nuevo modelo de financiación autonómica 2002*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2002.

VILLAR EZCURRA, M., HERRERA MOLINA, P. M.: «Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa», en J. M. TEJERIZO LÓPEZ, et al., *Homenaje al Profesor Rafael Calvo Ortega*, Lex Nova e Instituto de Estudios Fiscales, Valladolid, 2005.