



# TODO SOBRE EL CONCIERTO ECONÓMICO

Sección editada en colaboración con:



## CAPÍTULO III. EL CONCIERTO ECONÓMICO EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA (II)

**Javier Armentia Basterra**

*Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava*

### I. UNIÓN EUROPEA Y CONCIERTO ECONÓMICO: INSTITUCIONES DEL PAÍS VASCO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EUROPEO DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

A continuación se va a hacer referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo, de 11 de septiembre de 2008, que afecta y se refiere directamente al Concierto Económico.

#### 1. Antecedentes

El Tribunal Supremo dictó una sentencia (1) en la que declaraba la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades aprobada por las Instituciones Forales. La razón fundamental en que se basaba el Tribunal Supremo era que, al poder constituir dichas medidas ayudas de Estado, deberían haberse notificado a la Comisión Europea.

Tras esta sentencia del Tribunal Supremo, las Instituciones Forales aprobaron una normativa del Impuesto sobre Sociedades similar a la anulada. Esta normativa foral consistía, en lo que ahora interesa, en lo siguiente:

a.– Tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades: se fijaba en el 32,5 %.

b.– Deducción de la cuota por inversiones: se establecía una deducción de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades del 10 % del importe de las inversiones que se realizasen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.

c.– Deducción de la cuota por reservas en inversiones productivas: se establecía una deducción de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades del 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinasen a una «Reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético».

En la normativa de régimen común el tipo general del Impuesto sobre Sociedades era del 35%, esto es 2,5 puntos porcentuales superior, y no existían las deducciones a que se acaba de hacer referencia.

Esto es, las diferencias entre los territorios forales y el territorio de régimen común eran, en lo que ahora interesa, las siguientes:

Impuesto sobre Sociedades:	Estado:	Territorios Forales:
Tipo general del impuesto:	35%	32,5%
Deducción de la cuota por inversiones:	No	Si
Deducción de la cuota por reservas en inversiones productivas:	No	Si

Estas medidas forales fueron recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por la Administración del Estado.

## 2. Cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ante el Tribunal de Justicia Europeo

Ante el recurso presentado contra la normativa foral, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se preguntó si determinadas medidas fiscales de alcance general (esto es, si las Normas Forales aprobadas por las Instituciones Forales) que no implican la concesión de una ventaja a determinadas empresas o determinadas producciones (esto es, que se dirigen a la generalidad de los obligados tributarios) debían ser consideradas «selectivas» y, en consecuencia, quedar sujetas a la normativa de ayudas de Estado por el solo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria.

O traducido a los términos a que se refiere la materia que interesa: ¿las medidas tributarias aprobadas por las Instituciones Forales deben ser calificadas como ayudas de Estado o son auténticas normas generales?

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco hace referencia a la «sentencia Azores» dictada por el Tribunal de Justicia Europeo y menciona los tres requisitos señalados por el mismo: autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económica.

Al examinar si el País Vasco y sus Territorios Históricos cumplen estos tres requisitos, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco realiza, en resumen, las siguientes consideraciones:

Autonomía:	
Institucional:	No se tienen dudas respecto a la existencia de autonomía institucional.
En materia de procedimiento:	<p>Se pregunta si el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco responde al criterio de autonomía en materia de procedimiento. Este procedimiento no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que no cuenta con mecanismos coercitivos sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar su adecuación al Concierto Económico en pos de que la normativa a promulgar se acomode a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes.</p> <p>Desde la perspectiva de los objetivos perseguidos por la normativa tributaria autónoma y de su eventual obligación de tener en cuenta el interés general/estatal al fijar el tipo impositivo, lo que el Concierto Económico contiene son límites negativos referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento o a no producir efectos discriminatorios. Estos límites pueden dar lugar a un control jurisdiccional <i>a posteriori</i> de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor; control destinado a verificar la observancia de estos principios generales.</p>
Económica y financiera:	<p>Se pregunta si el País Vasco dispone de suficientes competencias para responder a este criterio de autonomía. A este respecto se señala que aun siendo el nivel de competencias del País Vasco importante, queda limitado por la existencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la Seguridad Social y las obras públicas de interés general.</p> <p>Por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de unidad de mercado o unidad económica, que constituyen un límite consustancial al sistema autonómico español.</p>

En base a estas reflexiones o consideraciones, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dada las dudas que mantenía,

decidió, antes de resolver el contencioso sobre la normativa del Impuesto sobre Sociedades a que se ha hecho referencia anteriormente, plantear al Tribunal de Justicia Europeo la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales de los Territorios Forales consistentes en establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, y que resultan aplicables en el ámbito territorial de la entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado y, por tanto, han de comunicarse a la Comisión?

O dicho de otra forma:

¿Las medidas tributarias de las Instituciones Forales, que han sido adoptadas por entidades infraestatales, han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio del Estado español?

### 3. Sobre la entidad infraestatal que debe tomarse en consideración

Con carácter previo, y relacionado con el fondo del asunto, se planteó ante el Tribunal de Justicia Europeo la cuestión de qué entidad, en el caso del País Vasco, debía tomarse como referencia. ¿Debían tomarse como referencia las Instituciones Forales? ¿Las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco? ¿Las Instituciones Forales y las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco?

Esta cuestión tenía su trascendencia ya que dependiendo de cuál fuera la entidad a tener en cuenta, el examen de sus competencias sería más reducido (en el caso de que se tomase en consideración las Instituciones Forales o las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, esto es unas u otras) o más amplio (en el caso de que se tomaran en consideración las Instituciones Forales y las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, esto es, unas más otras) y con ello su incidencia en la determinación del marco económico.

Sobre este particular, las partes formularon las siguientes observaciones.

#### a.– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia.

Comunidad Autónoma de la Rioja, Comunidad Autónoma de Castilla y León y Comisión Europea:	Autoridades forales y Gobierno español:
<p>Únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son los que adoptaron las medidas cuestionadas.</p> <p>A renglón seguido, subrayan la reducida competencia de los Territorios Históricos, su ausencia de autonomía y, por tanto, el carácter selectivo de las Normas Forales.</p>	<p>Hay que tener en cuenta tanto a los Territorios Históricos como a la Comunidad Autónoma del País Vasco, según que se haga referencia a la autoridad competente en materia tributaria o en otras materias.</p>

#### b.– Respuesta del Tribunal de Justicia Europeo.

El sistema institucional del Estado español es especialmente complejo. La Comunidad Autónoma del País Vasco está compuesta por Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Los límites de estas provincias coinciden con los límites de los Territorios Históricos, entidades que gozan de derechos de origen antiguo que les permiten percibir y recaudar impuestos. En cambio, otras muchas competencias, en particular en materia económica, son ejercidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Parece que no hay duda que si se toman como referencia únicamente los Territorios Históricos la conclusión es que éstos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en la «sentencia Azores». En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente son competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Sin embargo, no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Del análisis de la situación se deduce que existe una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica de que dispone la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Para evitar que se llegue a situaciones incoherentes, este reparto de competencias requiere una estrecha colaboración entre las diversas entidades. Así, en el Estatuto de Autonomía se regulan las competencias de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero se precisan también los principios fundamentales que deben ser respetados por las autoridades forales, sobre los que versa más ampliamente el Concierto Económico.

A su vez, el Concierto Económico fue celebrado entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español. Sin embargo, este Concierto Económico no trata únicamente de las competencias de la Comunidad Autónoma, sino que contiene muchas disposiciones relativas a los Territorios Históricos, que son competentes en un gran número de materias tributarias.

Así, una Comisión Mixta controla la correcta ejecución del Concierto Económico. Esta Comisión está constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

Del mismo modo, la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa es fiel reflejo de la estrecha cooperación existente entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco. En efecto, dicha Comisión está compuesta por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las Diputaciones Forales.

#### Conclusión:

Hay que tomar como referencia, al mismo tiempo, a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal (constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la Comunidad Autónoma) tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por cada uno de los Territorios Históricos.

#### 4. Sobre la relevancia del control jurisdiccional

Otra cuestión que se planteó con carácter previo a la resolución del fondo del asunto era la virtualidad o efectos que tiene el control de los órganos jurisdiccionales del Estado español sobre la normativa foral aprobada por las Instituciones Forales.

Así, se planteó la cuestión de que las Normas Forales tenían el carácter de disposiciones administrativas y estaban sujetas al control de legalidad de los Tribunales contencioso-administrativos, lo que implicaba una falta de autonomía de los Territorios Históricos en materia de procedimiento.

El Tribunal de Justicia Europeo señala que lo relevante para verificar la existencia de esta autonomía no es el control del juez, sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control. A este respecto hay que tener en cuenta que el control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de los diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Además, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia del Estado de Derecho.

En este sentido el control jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de las entidades, pero no menoscaba el ejercicio de dichas competencias.

#### Conclusión:

No puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por dicha entidad.

#### 5. Sobre la suficiencia de la autonomía

A continuación, y esta es la parte más importante del pronunciamiento del Tribunal de Justicia Europeo, se analiza el fondo de la cuestión, esto es, la relación de los tres criterios de autonomía enunciados en la «sentencia Azores» con los Territorios Forales.

A continuación se va a detallar el análisis que se efectúa sobre cada uno de estos criterios.

##### a.– Sobre el criterio de autonomía institucional.

**a.1.– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia Europeo.**

Autoridades forales, Confedask (2) , Gobierno Español y Gobierno del Reino Unido:	Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja. Comisión Europea.
Se cumple este primer criterio.	<p>Comunidad Autónoma de Castilla y León: los Territorios Históricos no disponen de una autonomía institucional total, ya que han de contribuir a las cargas del Estado español.</p> <p>Comunidad Autónoma de La Rioja: hay que distinguir entre las autoridades forales, que adoptaron las medidas tributarias recurridas, y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esta última, como las demás Comunidades Autónomas, ha de ejercer las competencias otorgadas por el Estado en el marco de los objetivos de política económica nacional definidos por el Estado o de la organización general de la economía establecida por éste. Por otra parte se resalta que las autoridades forales no disponen de competencias en materia económica.</p> <p>Comisión Europea: sin negar la existencia de una autonomía institucional, manifiesta las reducidas competencias de que disponen las autoridades forales que son, en lo esencial, un recaudador de impuestos para otras Administraciones.</p>

**a.2.– Respuesta del Tribunal de Justicia Europeo.**

Del examen de la Constitución de 1978, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del Concierto Económico se desprende que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional.

**b.– Sobre el criterio de la autonomía en materia de procedimiento.**

**b.1.– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia Europeo:**

Autoridades forales, Confedask, Gobierno del Reino Unido y Gobierno italiano:	Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja. Comisión Europea.
---	---

Autoridades forales y Confebask: el Estado no interviene en la adopción de las Normas Forales. Es cierto que existe un mecanismo de comunicación recíproca de los proyectos normativos, pero que tiene únicamente carácter informativo. En caso de un eventual pronunciamiento negativo de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ello no sería obstáculo para la entrada en vigor de las Normas Forales adoptadas, que únicamente podrán ser impugnadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Gobierno del Reino Unido y Gobierno italiano: consideran que las medidas de conciliación no son incompatibles con el reconocimiento de una autonomía de procedimiento. Lo relevante es que la conformidad del Estado no sea necesaria para la adopción de una medida impositiva regional y que el Estado no esté facultado para poner veto a dicha medida o invalidar la decisión de las autoridades regionales.

Las autoridades forales tienen establecidos límites al ejercicio de sus competencias, tanto con respecto al Estado como respecto a la Comunidad Autónoma del País Vasco, y también entre ellas. Consideran que existe un control previo conforme al principio de colaboración con el Estado.

También alegan que las autoridades forales, bajo el control de los órganos jurisdiccionales administrativos, han de observar numerosos principios constitucionales o de otra índole. Esos principios constituyen límites materiales importantes a las competencias de las autoridades forales. Es el caso de los principios de solidaridad e igualdad consagrados en la Constitución, del principio de armonización fiscal, cuyas exigencias se enuncian en el propio Concierto Económico, y el de unidad de mercado.

La Comisión Europea señala que lo importante es el hecho de que se deban tener en cuenta los intereses del Estado. Así, este requisito no se cumple si la entidad infraestatal está sometida a la obligación procedimental de consultar al Gobierno central y/o a la obligación material de tomar en consideración las repercusiones de sus decisiones en todo el territorio, por ejemplo con la finalidad de observar los principios de igualdad, de solidaridad o de presión fiscal equivalente.

### b.2.– Respuesta del Tribunal de Justicia Europeo.

Para que pueda considerarse que una decisión de la autoridad infraestatal es adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas lo relevante es que la decisión se haya adoptado sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

Esta autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir conflictos, ya que lo relevante es que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central.

En este sentido, el Concierto Económico determina que las autoridades forales deben comunicar a la Administración del Estado los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria y que, a su vez, la Administración del Estado debe practicar idéntica comunicación a las autoridades forales.

Además, el Concierto Económico crea una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa compuesta en un 50% por representantes de la Administración del Estado y en otro 50% por representantes del País Vasco. La misión de esta Comisión es examinar determinados proyectos normativos forales e intentar, por la vía de la negociación, eliminar eventuales divergencias con la normativa tributaria aplicable en el resto del territorio español.

Por otra parte hay que señalar que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa puede examinar no sólo los proyectos de Normas Forales sino también los proyectos remitidos por la Administración del Estado. Esta posibilidad demuestra, de manera suficiente, que dicha Comisión es solamente un órgano consultivo y de conciliación y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central impone su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de Norma Foral y la normativa tributaria del Estado español.

En definitiva, del Concierto Económico no se desprende que, a falta de acuerdo en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma con un contenido determinado.

Por lo que atañe a los principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comisión Europea no puede concluirse que dichos principios menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien definen sus límites.

Así, el principio de solidaridad según el cual el Estado garantiza el mismo velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos.

En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de sus competencias, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al control jurisdiccional.

Por lo tanto, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte la medida.

En cuanto al principio de armonización fiscal a que se refiere el Concierto Económico hay que señalar que si bien parece que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las Normas Forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten este principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del Estado.

En cualquier caso, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

De ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado, al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad, no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de la entidad infraestatal cuando adopte una decisión dentro de los límites de sus competencias.

Por lo tanto, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una Norma Foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal u otros principios como los invocados por las partes demandantes.

**c.– Sobre el criterio de la autonomía económica y financiera.**

**c.1.– Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia Europeo:**

**Autoridades forales, Confebask, Gobierno español, Gobierno italiano y Gobierno del Reino Unido:**

**Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja.  
Comisión Europea.**

Autoridades forales: el sistema tributario de los Territorios Históricos se basa en dos pilares: por un lado, la autonomía fiscal y, por otro, el principio de riesgo unilateral.

Gobierno español: examina el sistema del cupo y señala que, aunque existen diversos flujos financieros entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, existe también una contribución neta de esta última a la Hacienda del Estado para la financiación de las competencias que sigue realizando el Estado en las materias no asumidas por el País Vasco. Insiste en el hecho de que ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueben las Instituciones de los Territorios Históricos. De ello deduce que, tanto desde el punto de vista político como económico, los Territorios Históricos asumen las consecuencias de sus decisiones en materia tributaria.

Gobierno italiano: el hecho de que el Estado español tenga competencias exclusivas en ámbitos como el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la Seguridad Social, así como en el sector de las obras públicas de interés general, no compromete la existencia de un grado suficiente de autonomía económica y financiera.

Gobierno del Reino Unido: el hecho de que el Estado español siga conservando un cierto control sobre el marco económico general y la existencia de un cupo como contribución a las cargas asumidas por el Estado no parecen incompatibles con el criterio de la autonomía económica y financiera, siempre que el tipo impositivo no tenga incidencia en la cuantía de dicho cupo.

Comunidad Autónoma de la Rioja y Comunidad Autónoma de Castilla y León: los Territorios Históricos no disponen de autonomía económica debido a los diferentes principios establecidos tanto por la Constitución como por el Concierto Económico.

Comisión Europea: los Territorios Históricos no asumen todas las consecuencias financieras de las medidas de reducción del tipo impositivo o de aumento de las deducciones autorizadas, por lo que no se cumple este requisito.

## c.2.– Respuesta del Tribunal de Justicia Europeo.

Con carácter previo conviene recordar que en la «sentencia Azores» el Tribunal de Justicia Europeo consideró:

a.– Por un lado, que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región de las Azores no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central y

b.– por otro lado, que únicamente existe autonomía económica cuando la entidad infraestatal asume las consecuencias políticas y financieras de una reducción del tipo impositivo.

Por tanto la idea central es, tal como se ha indicado anteriormente, que para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es preciso que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en su territorio no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

En el caso del País Vasco, las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma se rigen por el Concierto Económico y por la ley de cupo. Por tanto, procede examinar estas disposiciones para verificar si se produce la compensación por el Estado español de las consecuencias financieras derivadas de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia Europeo analiza el método de cálculo del cupo señalando lo siguiente:

– La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas del Estado, en el conjunto del Estado español, correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

– A este importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Estado español.

– Por último, se procede a diversos ajustes con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las



diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia Europeo se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de las diversas cargas asumidas por el Estado español.

Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, fijado actualmente en el 6,24%. A este respecto, de los debates ante el Tribunal de Justicia Europeo se desprende que si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija sin embargo en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo de la entidad infraestatal no tiene necesariamente que influir en la determinación de dicho coeficiente.

La Comisión Europea cuestiona el coeficiente de imputación actual por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, el Tribunal de Justicia Europeo recuerda que únicamente es competente para interpretar el Tratado y no para juzgar si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la ley de cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.

Ahora bien, si bien es cierto que una infravaloración de dicho coeficiente puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos, lo importantes es que debe existir es una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a disposición del Estado español.

Por otra parte, y como complemento de lo anterior, hay que tener en cuenta que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Estado español.

En este contexto hay que señalar que corresponde al Tribunal de Justicia nacional determinar si el proceso de fijación del coeficiente de imputación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.

De igual modo, corresponde al Tribunal de Justicia nacional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

Por otra parte, la Comisión Europea también alega que existen otras muchas transferencias financieras que compensan las medidas fiscales de reducción de impuestos, tales como las resultantes de la existencia de una caja única de Seguridad Social, de un servicio público mínimo garantizado por el Estado o del Fondo de Compensación Interterritorial. En la vista pública de este asunto se hizo referencia a transferencias y subvenciones de importes a organismos públicos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no se tuvieron en cuenta para el cálculo del cupo.

En este sentido, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último.

Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuestos adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

No obstante, el mero hecho de que entre el Estado central y sus entidades infraestatales existan transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que las entidades infraestatales no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tienen relación alguna con las medidas fiscales.

Respecto a que el ejercicio de las competencias de los Territorios Históricos tiene límites, en particular, diferentes principios y, más concretamente, el de armonización fiscal, es algo sobre lo que las partes están de acuerdo.

Habida cuenta de estos límites es preciso examinar si determinadas Normas Forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial.

Por último, en cuanto a la alegación de la Comisión Europea de que las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos, basta señalar que dicha alegación no puede afectar al análisis de este criterio dado que consta que las medidas fiscales se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro y la entidad infraestatal, ésta tenga competencia.

En cualquier caso, no incumbe al Tribunal de Justicia Europeo declarar si las Normas Forales cuestionadas constituyen ayudas de Estado. Esta calificación implicaría que el Tribunal de Justicia Europeo procediera a la determinación, interpretación y aplicación del Derecho nacional, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al Tribunal de Justicia nacional, mientras que el Tribunal de Justicia Europeo solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido del Tratado europeo, con objeto de proporcionar al órgano jurisdiccional nacional los criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce.

#### Conclusión:

El Tribunal de Justicia Europeo concluye que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional nacional estime pertinentes, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas.

### 6. Conclusión relativa a los criterios de autonomía institucional, de procedimiento y económica

Determinar si las Normas Forales adoptadas por los Territorios Históricos constituyen una ayuda de Estado requiere verificar si estos Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen autonomía institucional, de procedimiento y económica suficiente para que una norma adoptada por esas autoridades, dentro de los límites de sus competencias, sea considerada como de aplicación general en la referida entidad infraestatal y no tenga carácter selectivo en el sentido del concepto de ayuda de Estado.

Dicha verificación únicamente puede efectuarse tras un control que permita garantizar que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco respetan los límites de sus competencias, puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se elaboraron en función de esas competencias tal como han sido definidas.

La comprobación de la vulneración de los límites de dichas competencias podría, en efecto, desvirtuar el resultado del análisis realizado con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1 del Tratado europeo, dado que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de aplicación general en la entidad infraestatal no estaría ya constituido necesariamente por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco sino que podría ampliarse, en su caso, a todo el territorio español.

A la luz de todos estos elementos, procede responder a la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de la siguiente forma:

- El artículo 87 CE, apartado 1 (ayudas de Estado) debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte la medida fiscal.
- Incumbe al órgano jurisdiccional nacional (único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce) verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el Tratado europeo.

### 7. Resumen de la sentencia

A modo de resumen general, y tal como se ha realizado con la «sentencia Azores», el Tribunal de Justicia Europeo señala lo siguiente:

- a.– Sobre el requisito de autonomía institucional.

Este criterio se cumple en el caso del País Vasco, ya que las entidades infraestatales (esto es, los Territorios Históricos y

la Comunidad Autónoma del País Vasco) disponen de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central.

**b.**– Sobre el requisito de la autonomía en materia de procedimiento.

También considera el Tribunal de Justicia Europeo que este requisito se cumple en el caso del País Vasco en la medida en que la decisión de las autoridades forales es adoptada sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

Además el Tribunal de Justicia Europeo señala que este criterio no se ve perjudicado por el hecho de que exista un procedimiento de conciliación, entre la Administración del Estado y las Administraciones forales, para el caso de que existan discrepancias entre ellas sobre el ejercicio de la capacidad legislativa.

**c.**– Sobre el requisito de la autonomía económica y financiera.

Este criterio exige que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en una parte del territorio del Estado, en este caso en el País Vasco, no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

En este punto, el Tribunal de Justicia Europeo señala que corresponde al Tribunal de Justicia del Estado español determinar si el Gobierno central compensa el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos. Si se produce esta compensación se demostrará que las entidades forales no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, deberá concluirse que no gozan de autonomía financiera y en consecuencia las disposiciones de los Territorios Históricos no tendrán la naturaleza de normas legislativas generales.

En conclusión, si se cumplen todos los requisitos señalados, los tres criterios de autonomía, las disposiciones aprobadas por las Instituciones Forales tienen carácter normativo y no son ayudas de Estado.

## **8. Sentencias posteriores de los Tribunales de justicia que complementan la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008**

De lo anterior se desprende que para conocer si en el caso del País Vasco se cumplen los requisitos o criterios de autonomía antes señalados, la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo debe ser completada por los Tribunales de Justicia internos.

A este respecto, el Tribunal Supremo (3) contiene la doctrina que complementa la del Tribunal de Justicia Europeo. En esta doctrina se señala, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

**a.**– **Argumentos sobre la inexistencia de autonomía suficiente por las Instituciones vascas.**

La parte recurrente ante el Tribunal Supremo argumentaba prácticamente lo mismo que hizo ante el Tribunal de Justicia Europeo y que se puede resumir de la siguiente forma:

**a.**– En relación con la autonomía institucional se sostiene que los Territorios Históricos, si bien tienen atribuidas competencias en materia de ingresos tributarios, no asumen competencias efectivas en lo relativo a la gestión del presupuesto que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, por lo que se hace difícil admitir la existencia de un grado suficiente de autonomía.

**b.**– En relación con la autonomía procedimental se indica que se no considera que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa no sea un mecanismo a través de cual el Estado puede impedir su propia decisión.

Asimismo se cuestiona que el control judicial no condicione el sentido de las decisiones fiscales de los Territorios Históricos, pues la resolución final de los Tribunales tiene carácter coercitivo y se impone a las Instituciones Forales que, por lo tanto, disponen de una autonomía jurídicamente limitada, desde la perspectiva procedimental.

Además, los principios constitucionales de solidaridad, unidad y libertad de circulación y de establecimiento o prohibición de efectos discriminatorios son límites al ejercicio del poder tributario por parte de las Instituciones Forales.

**c.**– Respecto a la autonomía económica se señala que no se han analizado los flujos monetarios internos del País Vasco, ya que los Territorios Históricos, una vez obtenidos los correspondientes ingresos tributarios, están obligados a:

– transferir parte de sus ingresos a los Ayuntamientos vascos,

– contribuir al pago del cupo interior de la Comunidad Autónoma por los servicios que ésta presta en cada Territorio Histórico,

- contribuir a la aportación al Estado y
- realizar aportaciones a un Fondo de Solidaridad Vasco.

Respecto a la metodología de cálculo del cupo vasco, se señala que éste se encuentra infravalorado, lo que obliga a concluir que por esta vía se producen transferencias ocultas desde el Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco lo que es suficiente para negar la existencia de autonomía económica.

#### **b.– Argumentación del Tribunal Supremo.**

Es cierto que el Tribunal de Justicia Europeo dejó al órgano jurisdiccional interno la determinación y examen de todas las cuestiones que excedieran de la interpretación del Derecho comunitario.

En este sentido, y por lo que se refiere a los tres criterios, el Tribunal señala lo siguiente:

**a.–** En cuanto a la autonomía institucional y la autonomía en materia de procedimiento, ningún margen de apreciación quedaba en manos del Tribunal interno, al haber agotado prácticamente el Tribunal de Justicia Europeo el examen del Derecho interno.

**b.–** Al argumentarse, en relación a la autonomía económica, que el coeficiente de imputación se encuentra infravalorado, lo que conduce a que los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas de Estado, así como las sospechas de la existencia de compensaciones ocultas del Gobierno Central en sectores como la Seguridad Social o derivados de la garantía del Gobierno Central de un servicio público mínimo o del propio funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, el Tribunal de Justicia Europeo dejó al Tribunal interno la última decisión para determinar si los flujos financieros entre el País Vasco y el Gobierno central esconden, o no, compensaciones financieras que compensen las caídas de recaudación debido a las medidas legislativas adoptadas por los Territorios Forales.

A este respecto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tiene declarado que el País Vasco responde fiscalmente de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que puedan derivarse de una menor recaudación procedente de las medidas adoptadas.

En efecto, tras analizar los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de las relaciones entre el Estado y el País Vasco, el Tribunal afirma que no se encuentra en condiciones de identificar el flujo financiero que haya podido derivar de las medidas forales, de la hipotética garantía de un servicio público mínimo o del Fondo de Compensación Interterritorial, aunque señala, en relación al primer extremo, que no le consta la existencia de disposición que lo establezca, y que la experiencia pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las normas tributarias enjuiciadas, dado que la Comunidad Autónoma de País Vasco se sitúa en el grupo de las Comunidades españolas de mayor renta por habitante y que no ha estado entre 1996 y 2005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno Central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del Fondo de Compensación Interterritorial.

Por otra parte, respecto al método de cálculo del cupo previsto en el Concierto Económico, se recuerda que en el planteamiento de la cuestión prejudicial no se introdujo ninguna alusión al cálculo del índice de imputación, no sólo porque su definición normativa es ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino también porque a nivel puramente fáctico e histórico, desde que se fijó en 1981 en el 6,24 %, ha permanecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, por lo que no puede establecerse una solvente relación de causa a efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas por las Instituciones Forales.

Asimismo, se niega que dicho índice de imputación exprese la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, pues la cuantía de la contribución se determina en función de la relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto del Estado.

Finalmente, ante la posibilidad de existencia de compensaciones ocultas, el Tribunal de Justicia del País Vasco mantiene que no puede extraer consecuencias conjeturales de hechos ignotos o de situaciones meramente hipotéticas.

Por lo tanto el Tribunal Supremo señala que deben mantenerse las conclusiones de la sentencia impugnada del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al no haberse acreditado la existencia de aportaciones financieras del Gobierno Central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas por las Instituciones Forales.

El Tribunal insiste en el hecho de que no puede olvidarse que el cupo, en sus aspectos estructurales esenciales, ha permanecido invariable desde el primer Concierto Económico y ha convivido con distintas regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades, en algunas ocasiones idénticas a la del territorio común, lo que resulta incompatible con la idea compensatoria que se pretende atribuir al señalamiento del cupo.

**Conclusión:**

Al ser el cupo plenamente independiente de la recaudación en el País Vasco, una eventual merma de ésta sólo puede revertir en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas de la Comunidad del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado.

Finalmente, así como la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común descansa en gran medida en transferencias del Estado a través del denominado Fondo de Suficiencia, la Comunidad Autónoma Vasca no participa en el mecanismo de este Fondo de Suficiencia (4) que le garantice un nivel mínimo de financiación, por lo que tiene que asumir la menor recaudación en caso de aprobación de ventajas fiscales en relación con la normativa de territorio común.

A su vez, el propio Concierto Económico precisa que se consideran cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, entre otras, las cantidades designadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas, a cuya dotación contribuye el País Vasco por medio del cupo.

En todo caso, aunque se partiera de una recaudación fiscal en los Territorios Históricos superior a la media y de una utilización de los servicios públicos inferior, el hecho de que la Comunidad Autónoma del País Vasco no participe en el mecanismo del Fondo de Suficiencia no puede constituir un obstáculo al reconocimiento de su autonomía financiera, puesto que cualquier merma recaudatoria minoraría los recursos disponibles de las Diputaciones Forales, exactamente igual que si el cupo incluyese mecanismos de nivelación del sistema.

En el presente caso, desde el momento que se confirma que las Instituciones del País Vasco asumen la pérdida de recaudación procedente de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad.

A modo de resumen, y como señala José Rubí (5), «el Concierto Económico ha superado... el *test* de autonomía económica que nos plantea la interpretación que del artículo 87 del Tratado de las Comunidades Europeas ha efectuado el Tribunal de Luxemburgo. Precisamente el riesgo unilateral y el sistema de cupo se han convertido en el instrumento que hace que el Concierto Económico cumpla a la perfección todas las características que del contenido del requisito de autonomía financiera ha definido aquél».

**9. Conclusión**

De todo lo anterior se deduce que los Territorios Históricos cumplen todos los criterios o requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia Europeo y, por lo tanto, las Instituciones Forales disponen de amplia competencia para regular el Impuesto sobre Sociedades y, por extensión, para regular su propio sistema tributario de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico.



(1) Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

[Ver Texto](#)

(2) Confederación Empresarial Vasca.

[Ver Texto](#)

(3) Por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2012.

[Ver Texto](#)

(4) Este Fondo de Suficiencia se encuentra previsto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

[Ver Texto](#)

(5) RUBI CASSINELLO, J. "El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008". Boletín JADO, número 17, septiembre de 2009.

[Ver Texto](#)