# CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
# SRA. JULIANE KOKOTT
## presentadas el 8 de mayo de 2008 [1]

## I. Introducción

1. Los tres Territorios Históricos de Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) y Guipúzcoa (Gipuzkoa) son entidades territoriales autónomas y constituyen en conjunto la Comunidad Autónoma del País Vasco. Conforme a sus Fueros, poseen competencias legislativas propias en materia tributaria. Basándose en estas competencias fijaron en el 32,5 % el tipo del impuesto sobre sociedades para las sociedades domiciliadas en su territorio. En cambio, el tipo general del impuesto de sociedades aplicado en España es del 35 %. Además, dichos Territorios han adoptado disposiciones especiales relativas al tratamiento fiscal de determinadas inversiones, que no tienen equivalente en la normativa fiscal de España.

2. En opinión de las Comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como del sindicado Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, dicha normativa fiscal infringe normas nacionales de rango superior y constituyen una ayuda de Estado ilegal en el sentido de los artículos 87 CE y 88 CE. Por consiguiente, interpusieron un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que ha presentado ante el Tribunal de Justicia siete peticiones de decisión prejudicial, de contenido esencialmente idéntico. [2]

3. Resulta sobre todo dudoso si las medidas fiscales de los Territorios Históricos pueden favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras, es decir, si tienen carácter selectivo. Si se toma el conjunto del territorio de España como marco de referencia, se habría producido una selectividad regional. En efecto, las únicas empresas que pueden beneficiarse de las disposiciones fiscales controvertidas son las domiciliadas en una parte determinada de España, en concreto, las domiciliadas en los Territorios Históricos.

4. Sin embargo, en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, [3] el Tribunal de Justicia aclaró, en relación con disposiciones fiscales de la región portuguesa de las Azores (en lo sucesivo, «sentencia

1 — Lengua original: alemán.

2 — Asunto C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
Asunto C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
Asunto C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.
Asunto C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.
Asunto C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa.
Asunto C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava y Diputación Foral de Álava.
Asunto C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya y Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — Asunto C-88/03, Rec. p. I-7115.

Azores»), que, en el caso de medidas fiscales de una entidad regional o local, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro. Cuando tales entidades poseen suficiente autonomía, el marco geográfico de referencia puede estar constituido únicamente por su territorio. En ese caso, un régimen que beneficia de la misma manera a todas las empresas establecidas en dicho territorio puede constituir una medida general y no selectiva, que no cumple los requisitos para ser una ayuda de Estado.

5. El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia ya se han ocupado y siguen ocupándose de las medidas fiscales de los Territorios Históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa en más de cuarenta procedimientos. [4] Sin embargo, las disposiciones controvertidas en el asunto principal aún no han sido objeto de ningún procedimiento. La Comisión y el Tribunal de Primera Instancia dedujeron el carácter selectivo de las medidas analizadas hasta la fecha no sólo de su ámbito territorial de aplicación, sino también de otras circunstancias que limitaban el grupo de beneficiarios de las medidas, por ejemplo, el tamaño de la empresa o el hecho de que se tratara de una empresa de nueva creación. [5]

6. En cambio, en los presentes asuntos lo único determinante es el carácter de medidas regionales de las normas fiscales. Ello proporciona al Tribunal de Justicia la ocasión de desarrollar la jurisprudencia que inició en la sentencia Azores. En concreto, debe precisar qué requisitos ha de exigirse a la autonomía de las entidades regionales y locales para poder calificar sus normas fiscales de medidas propias, no incluidas en el marco estatal.

## II. Marco jurídico

### A. *Constitución española*

7. En este contexto presentan especial interés las siguientes disposiciones de la Constitución española:

«*Artículo 2*

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

*Artículo 31*

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de

4 — Actualmente siguen pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia los asuntos acumulados T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 y T-88/02 y los asuntos acumulados T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

5 — Véanse las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275), apartado 146; Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385), apartado 27, y de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (T-346/99, T-347/99 y T-348/99, Rec. p. II-4259), apartado 52.

igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[…]»

8. El Título VIII de la Constitución se consagra a la organización territorial del Estado y contiene, entre otras, las siguientes disposiciones:

«*Artículo 137*

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

*Artículo 138*

1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

*Artículo 139*

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de territorio del Estado.

2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

*Artículo 143*

1. En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos.

[…]»

9. Los artículos 148 y 149 enumeran las materias en las que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias y aquellas en las que el Estado tiene competencia exclusiva. Entre las posibles competencias de las Comunidades Autónomas se encuentra, en especial, el fomento de desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional (artículo 148, apartado 1, número 13).

10. Los artículos 156 a 158 contienen disposiciones más precisas en materia financiera:

«*Artículo 156*

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

*Artículo 157*

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

[…]

*Artículo 158*

1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.

2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.»

B. *Estatuto de Autonomía*

11. La base constitucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentra en el Estatuto de Autonomía de 1979, [6] cuyo artículo 40 le confiere una Hacienda Autónoma propia.

12. Además, el artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. El artículo 41, apartado 2, establece los siguientes principios y bases del régimen de Concierto:

«a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

6 — Aprobado por la Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas 3/1979, de 18 de diciembre de 1979 (publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1979; se puede consultar en: http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/estatuto_guernica/es_455/estatu_com_c.html).

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, 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. El cupo así acordado se aprobará por ley con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

f) El régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.»

C. *Concierto económico*

13. El Concierto Económico entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y España, de 2007,[7] aplicable en el presente asunto, sustituye al concierto precedente, de 1981.

Los artículos 2 a 4 del Concierto Económico establecen los principios generales que deben observar los Territorios Históricos al elaborar la normativa tributaria:

«Artículo 2. Principios generales

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

7 — Aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (publicada en el BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002; se puede consultar en: http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/es/contenidos/informacion/concierto_economico/es_467/concierto_c.html.).

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

Artículo 3. Armonización fiscal

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

Artículo 4. Principio de colaboración

Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.»

14. El artículo 14, apartado 1, regula el reparto de la competencia tributaria en materia del impuesto sobre sociedades en los siguientes términos:

«Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.»

15. Los artículos 48 a 60 del Concierto Económico regulan las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco. Los artículos 48 a 50 son del siguiente tenor:

«Artículo 48. Principios generales

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:

Primero. Autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.

Quinto. Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de Entidades locales corresponderán a las Instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

Artículo 49. Concepto de cupo

La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo

Uno. Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero, la Comisión Mixta del Concierto Económico procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la ley a que se refiere el apartado anterior.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley de Cupo, cuando las circunstancias que concurran y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.»

16. Conforme a los artículos 63 y 64, la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico podrá ser evaluada con carácter previo a su publicación por la Comisión de coordinación y Evaluación Normativa. A instancias de alguno de sus miembros la Comisión analizará las objeciones formuladas a la normativa propuesta e intentará propiciar un acuerdo.

D. *Ley quinquenal del cupo 2002-2006*

17. Mediante la Ley 13/2002,[8] de 23 de mayo, se aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. Entre otras disposiciones, contiene las siguientes.

«Artículo 3. Determinación del cupo del año base

El cupo líquido del año base del quinquenio 2002-2006 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

[…]

8 — Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE nº 124, de 24 de mayo de 2002, p. 18636; se puede consultar en: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Artículo 5. Ajustes

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos imputables al País Vasco y al resto del Estado según lo establecido en el artículo 55 del Concierto.

[…]

Artículo 6. Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados.

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

[…]

Artículo 7. Índice de imputación

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24 % para el quinquenio en curso.»

18. Otras disposiciones de esta Ley regulan las adaptaciones del cupo, que deben efectuarse en los años subsiguientes tomando como base el año 2002.

E. *Normativa vasca*

19. El régimen financiero y tributario establecido por las disposiciones reproducidas se completa con la Ley del País Vasco 27/1983, de 25 de noviembre de 1983. En ella se fija la parte de los ingresos fiscales que los Territorios Históricos deben abonar al País Vasco una vez deducido el cupo que ha de abonarse al Estado.

20. Además, la Ley del País Vasco 3/1989, de 30 de mayo, creó un Órgano de Coordinación Tributaria dentro del País Vasco. Este órgano emite informes sobre los proyectos de disposiciones tributarias de los Territorios Históricos.

F. *Las normas controvertidas de los Territorios Históricos*

21. Los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06 se refieren a la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio [9] de la siguiente forma:

— el artículo 2, apartado 4, modifica el artículo 29 de la Norma Foral 3/1996 fijando el tipo del impuesto sobre sociedades, con carácter general en el 32,5 %;

— el artículo 2, apartado 6, modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10 % del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad;

— el artículo 2, apartado 7, modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996. Conforme a dicha disposición los sujetos pasivos pueden deducir de la cuota líquida el 10 % de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

22. De esta forma, el impuesto de sociedades aplicable en Vizcaya difiere del tipo general del impuesto sobre sociedades, del 35 %. [10] Las deducciones permitidas por los artículos 37 y 39 de la Norma Foral 3/1996 no existen en la Ley española del impuesto sobre sociedades.

23. El objeto de los asuntos C-430/06 y C-433/06 es el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, cuyo artículo único, en sus apartados 4 y 5, modifica los artículos 29 y 37 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las disposiciones de Vizcaya impugnadas.

24. Por último, los asuntos C-431/06 y C-432/06 se refieren al Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, cuyo artículo único modifica, en sus apartados 3 y 4, los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 7/1996, de 4 de julio. El contenido de la norma impugnada es el mismo que el de las normas de los demás Territorios Históricos impugnadas.

9 — En ellos los demandantes del procedimiento principal en los asuntos C-428/06 y C-429/06 solicitan la anulación del artículos 2, apartados 4, 6 y 7 de la Norma Foral, mientras que, en el asunto C-434/06, la única disposición controvertida es el artículo 2, apartados 4 y 6.

10 — Véase el artículo 28, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

## III. Antecedentes de hecho y cuestiones prejudiciales

25. Ya antes de que se adoptaran las disposiciones controvertidas en los procedimientos principales existía una normativa similar en los tres Territorios Históricos. Sin embargo, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho de dichas disposiciones (recurso de casación nº 7893/1999). [11] Para ello, analizó las Normas Forales desde el punto de vista de los principios constitucionales de la autonomía, la igualdad de trato, la unidad del Estado y la solidaridad, así como de la competencia y de la libertad de establecimiento. En su análisis destacó que los principios citados no excluían toda tributación en los Territorios Históricos que divergiera del régimen tributario general. En efecto, también había que tener en cuenta la autonomía que la Constitución garantiza a dichos Territorios. Por otra parte, consideró que si las diferencias constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, exceden de lo permitido por la Constitución.

26. A continuación, el Tribunal Supremo, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, analizó cada una de las disposiciones y llegó a la conclusión de que el tipo reducido, la norma que permite la deducción de determinadas inversiones en bienes de equipo y las reservas extraordinarias constituían ayudas de Estado. El Tribunal Supremo anuló estas y otras disposiciones debido a que no se habían notificado a la Comisión, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, sin plantear al Tribunal de Justicia ninguna cuestión prejudicial.

27. Comoquiera que los Territorios Históricos adoptaran a continuación las disposiciones controvertidas en el procedimiento principal, que presentaban el mismo contenido, las comunidades Autónomas vecinas de La Rioja y Castilla y León así como la UGT-RIOJA volvieron a impugnarlas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Dicho Tribunal, habida cuenta de la sentencia Azores del Tribunal de Justicia, recaída en el ínterin, [12] consideró necesario solicitar una decisión prejudicial y, mediante autos de 20 de septiembre de 2006, preguntó, con carácter prejudicial, en los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06:

«Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por 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, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho

11 — Anexo 8 de las observaciones de la Comisión.

12 — Citada en la nota 3.

precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado.»

## IV. Análisis jurídico

### A. *Admisibilidad de la cuestión prejudicial*

28. Las cuestiones prejudiciales en los demás asuntos se refieren a disposiciones paralelas de Álava (C-430/06 y C-433/06) y Guipúzcoa (C-431/06 y C-432/06), pero, por lo demás, tienen el mismo tenor.

29. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de 30 de noviembre de 2006, se acordó la acumulación de los asuntos.

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), los Gobiernos español, italiano y del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas formularon observaciones. Además, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao manifestaron su punto de vista de manera conjunta.

31. En un primer momento, UGT-RIOJA y la Comunidad Autónoma de La Rioja objetaron la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial. La primera de ellas alegó a este respecto que la Norma Foral 7/2005 de las Juntas Generales de Vizcaya ya se ha declarado nula y no se aplica. La Comunidad Autónoma de La Rioja afirmó que las disposiciones de los tres Territorios Históricos controvertidas han sido declaradas nulas de pleno Derecho mediante auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de noviembre de 2005 (ratificado mediante auto de 17 de marzo de 2006) recaídos en el incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

32. Sin embargo, poco antes de la vista oral, ambas partes desistieron de su excepción de inadmisibilidad. La información respecto al estado en que se encuentran los citados procedimientos judiciales, que las citadas partes aportaron en respuesta a preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia no aclaran la situación. Las disposiciones, impugnadas en la vía de medidas cautelares, parecen no ser aplicables en parte, aunque las correspondientes resoluciones respecto a algunas Normas Forales no son firmes.

33. A este respecto debe señalarse, en primer lugar, que el desistimiento de la excepción de inadmisibilidad no tiene ninguna relevancia, puesto que el Tribunal de Justicia también debería apreciarla de oficio. El hecho de que las normas controvertidas hayan sido eventualmente anuladas o no se apliquen podría hacer dudar de la necesidad de plantear la cuestión prejudicial.

34. Es jurisprudencia reiterada que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. [13]

35. Por lo tanto, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está obligado, en principio, a pronunciarse, salvo que resulte evidente que la petición de decisión prejudicial pretende, en realidad, que este Tribunal se pronuncie sobre un litigio inventado o formule opiniones consultivas respecto a cuestiones generales o hipotéticas, que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, o que el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera adecuada a las cuestiones planteadas. [14]

36. En los procedimientos principales, aún pendientes, los demandantes impugnan las normas de los Territorios Históricos. En este marco el tribunal remitente plantea una cuestión de interpretación del artículo 87 CE. No existen indicios de que los litigios hayan perdido su objeto o tengan carácter hipotético porque en otro procedimiento se haya decretado la nulidad de las disposiciones. En cualquier caso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya apreciación es determinante, ha planteado la cuestión al Tribunal de Justicia a pesar de que, según la información proporcionada por las partes, la validez de las disposiciones haya sido puesta en entredicho en un procedimiento de medidas cautelares precisamente por dicho Tribunal. Incumbe al tribunal remitente, y no al Tribunal de Justicia, apreciar las consecuencias de las resoluciones dictadas en dicho contexto conforme al Derecho procesal interno. [15]

37. Confebask considera además innecesario plantear la cuestión prejudicial porque entiende que la respuesta se desprende claramente de la sentencia Azores. Afirma que el Tribunal de Justicia también puede resolver mediante auto, con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento. Sin embargo, ello no constituye una excepción de inadmisibilidad en sentido estricto. En efecto, en los casos a los que se aplica el procedimiento contemplado en el artículo 104, apartado 3 del Reglamento de Procedimiento, la cuestión prejudicial

13 — Sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 59; de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartado 24, y de 29 de enero de 2008, Promusicae (C-275/06, Rec. p. I-271), apartado 36.

14 — Sentencia Promusicae (citada en la nota 13), apartado 37.

15 — En este sentido, véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Orfanopoulos y Oliveri (C-482/01 y C-493/01, Rec. p. I-5257), apartado 42; de 30 de junio de 2005, Tod's y Tod's France (C-28/04, Rec. p. I-5781), apartado 14, y de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec. p. I-589), apartado 21.

no es inadmisible, sino que puede responderse en un procedimiento simplificado. Sin embargo, no hay motivo para aplicar esta disposición, puesto que la respuesta a la cuestión prejudicial no se deduce claramente de la jurisprudencia y suscita alguna duda razonable.

38. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

B. *Sobre la cuestión prejudicial*

39. El tribunal remitente desea fundamentalmente averiguar en qué circunstancias las medidas tributarias de entidades infraestatales que sean más beneficiosas a las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro tienen carácter selectivo y, consiguientemente, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que han de ser notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3.

40. Antes de analizar detalladamente, teniendo en cuenta los hechos del procedimiento principal, en qué circunstancias ha de considerarse que una medida tributaria es selectiva, me gustaría recordar los rasgos fundamentales de la sentencia Azores.

1. La sentencia Azores

41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. Para ello tomó como punto de partida, en primer lugar, la jurisprudencia reiterada relativa al criterio de selectividad. Conforme a dicha jurisprudencia, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. [16]

42. En principio, los impuestos no constituyen una ventaja, sino una carga. Sin embargo, las medidas tributarias pueden constituir una ayuda cuando, en determinados supuestos, el Estado recauda tributos menores a los que recaudaría normalmente o no impone ningún gravamen. Puesto que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, comprende también la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre una empresa. [17] Por tanto, para apreciar el carácter de ayuda de una medida tributaria, es preciso contar con un marco de referencia «normal», del que difiera de manera

16 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 54, que se remite a las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Ádria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec. p. I-8365), apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser (C-172/03, Rec. p. I-1627), apartado 40.

17 — Véanse las sentencias de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 43); de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 13, y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907), apartado 34.

selectiva la normativa controvertida. [18] Una diferenciación en la tributación está justificada cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben. [19]

43. La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro. [20]

44. En su jurisprudencia anterior relativa a las ayudas concedidas por entidades territoriales, el Tribunal de Justicia insistió sobre todo en que dichas ayudas había que imputarlas a los Estados. [21] Basándose en esta jurisprudencia, la práctica seguida hasta esa fecha por la Comisión consiste en considerar medidas selectivas a las normativas que no fueran aplicables al conjunto del territorio del Estado miembro, aunque hayan sido adoptadas por entidades territoriales. [22]

45. En la sentencia Azores, para definir el marco de referencia con objeto de calificar un tipo impositivo reducido aplicado en una parte del territorio de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia, partiendo de las conclusiones del Abogado General Geelhoed, [23] distinguió tres situaciones:

— El Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional *(situación 1).*

— El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia *(situación 2).*

18 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 56.

19 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 3, que ser remite a las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, Rec. p. 709), apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Rec. p. I-11137), apartado 51.

20 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

21 — Sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión (248/84, Rec. p. 4013), apartado 17; véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 1 de julio de 1999 en los asuntos Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (auto de 16 de febrero de 2000, C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Rec. p. I-1073), apartado 31. Dichas conclusiones fueron retomadas en gran parte por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Azores (véase el apartado 55 de esta sentencia, citada en la nota 3).

22 — Véase la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO 2003, L 150, p. 52, puntos 26 a 32), controvertida en el asunto Azores, y la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (DO L 85, p. 1, puntos 102 a 109), contra las cuales Gibraltar y el Reino Unido han interpuesto sendos recursos de nulidad que están pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia (T-211/04 y T-215/04).

23 — Conclusiones de 20 de octubre de 2005 presentadas en el asunto Portugal/Comisión (citado en la nota 3), puntos 50 a 54.

— Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades (asimetría), un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia *(situación 3).*

46. En la *situación 1* la medida es indudablemente selectiva. Puesto que la totalidad del territorio del Estado determina tanto el nivel nacional general como la divergencia regional, el marco de referencia sólo puede estar constituido por el conjunto del Estado.

47. En la *situación 2* no existe una «tributación normal» aplicable a todo el territorio del Estado, de la que difiera la normativa de cada una de las entidades territoriales de manera favorable para el contribuyente. Por ese motivo, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y no son selectivas. [24]

48. Esta situación se asemeja a la relación de las normativas fiscales de los Estados miembros entre sí. Puesto que los impuestos directos son competencia de los Estados miembros, [25] los tipos del impuesto de sociedades no están armonizados y difieren considerablemente de un Estado miembro a otro. Mientras que el tipo impositivo en Bulgaria y Chipre es solamente del 10 %, la media comunitaria es de aproximadamente el 25 %. [26] Aunque las diferencias en los tipos impositivos influyen en la competencia, los tipos especialmente bajos que se aplican a todas las empresas de un Estado miembro no tienen carácter de ayuda, puesto que en la Comunidad no existe un régimen tributario único.

49. La *situación 3* se caracteriza por un reparto de competencias asimétrico. En algunos territorios, las entidades infraestatales disponen de competencias determinadas, que en el resto del territorio del Estado están atribuidas al Estado central. En este caso lo determinante será el grado de autonomía normativa de que dispongan las entidades infraestatales.

50. Si el Estado central determina efectivamente el contenido de las disposiciones infraestatales y/o asume las correspondientes consecuencias económicas, no existe una

24 — Véanse las conclusiones para la sentencia Azores (citadas en la nota 23), punto 53. En el mismo sentido se pronuncia la Comisión [Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresa, DO 1998, C 384, p. 3, punto 16, e Informe sobre la aplicación de la Comunicación de 9 de febrero de 2004, C(2004) 434, punto 33]. Por ese motivo, en la doctrina no se considera selectivo, por ejemplo, el régimen alemán del impuesto sobre actividades económicas, en el que los tipos impositivos los fijan los ayuntamientos (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen,* 2007, p. 167).

25 — Véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 40, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673), apartado 36.

26 — Estos datos se han extraído del estudio de Eurostat, *Taxation trends in the European Union,* 2007, p. 32, cuadro I-6, (se puede consultar en: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

auténtica autonomía. La normativa infraestatal debe imputarse al Estado central. Estas normas generales constituyen el parámetro aplicable a la hora de apreciar si la normativa infraestatal confiere una ventaja selectiva. Si se tomara como marco de referencia el territorio de la entidad infraestatal únicamente porque, desde un punto de vista formal, la normativa ha sido adoptada por la entidad infraestatal, los Estados miembros podrían eludir fácilmente la prohibición de conceder ayudas de Estado. Bastaría con que transfirieran solo formalmente a las entidades infraestatales la competencia para adoptar las correspondientes normas. [27]

— La entidad infraestatal que adopta la norma cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central — *autonomía institucional.*

— Las normas son adoptadas sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido — *autonomía en materia de procedimiento.*

— Las consecuencias económicas de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central — *autonomía económica.*

51. Si, por el contrario, la medida controvertida de la entidad infraestatal se adopta en ejercicio de competencias autónomas suficientes, la s*ituación 3* sería comparable a la *situación 2*: las normas de varios legisladores que actúan dentro de su ámbito de competencia propio —en el presente asunto, el Estado central y las entidades locales— coexisten sin un marco de referencia común.

2. Aplicación de los criterios de la sentencia Azores a las medidas de los Territorios Históricos

52. El Tribunal de Justicia, siguiendo la propuesta del Abogado General Geelhoed [28] supeditó la existencia de autonomía suficiente a la concurrencia de tres requisitos acumulativos:

53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la *situación 3.* En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen

27 — Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Saggio Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (citadas en la nota 21), punto 37.

28 — Véase el punto 54 de las conclusiones Azores (citadas en la nota 23), punto 54.

competencias en esta materia. [29] Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus competencias.

a) Consideración previa

54. Con carácter previo me gustaría recordar que, conforme al artículo 6 TUE, apartado 1, la Unión respeta la identidad nacional de sus Estados miembros. Ello implica que la Unión no afecta al ordenamiento constitucional de un Estado miembro, sea centralizado o federal, y, en principio, tampoco influye en el reparto de competencias dentro de un Estado miembro. La nueva redacción que el Tratado de Lisboa ha dado a esta disposición hace hincapié expresamente en el respeto de las estructuras constitucionales de los Estados miembros por parte la Unión. [30]

55. Ahora bien, conforme a una jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede invocar disposiciones, prácticas ni situaciones de su ordenamiento jurídico interno, incluidas las resultantes de la estructura constitucional de dicho Estado, para justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario. [31]

56. En la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia estableció un equilibrio adecuado entre estos dos principios. Por una parte, respeta la autonomía que la Constitución del correspondiente Estado miembro conceda a sus entidades territoriales. En efecto, si el mero hecho de que el ámbito de aplicación territorial de una medida tributaria infraestatal sea limitado permitiera afirmar el carácter selectivo de una medida, la autonomía que concede a la entidad territorial la Constitución nacional quedaría gravemente en entredicho. Cualquier medida infraestatal más favorable que las medidas tributarias del Estado central que cumpliera, además, los demás requisitos para constituir una ayuda de Estado y que traspasara el umbral *de minimis*, debería ser autorizada por la Comisión. Esta autorización sólo se concedería si concurriera un motivo de justificación, como por ejemplo, que las ayudas estuvieran destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones atrasadas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

57. Por otra parte, al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición de ayudas impuesta por

29 — Además de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, la Comunidad Autónoma de Navarra también cuenta con las correspondencias competencias en materia tributaria, por razón de sus Fueros.

30 — Artículo 3 UE *bis*, apartado 2, primera frase (tras la nueva numeración, artículo 4 UE), en la versión del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa, el 13 de diciembre de 2007 (DO C 306, p. 1) establece:«La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional.»

31 — Véase, en particular, la sentencia de 1 de abril de 2008, Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon (C-212/06, Rec. p. I-1683), apartado 58 y jurisprudencia allí citada.

el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal.

58. Al aplicar los criterios desarrollados en la sentencia Azores a los presentes asuntos deberá tenerse en cuenta este equilibrio.

59. Sin embargo, hay dos elementos que distinguen los asuntos presentes del asunto Azores. En primer lugar, la situación procesal es distinta: la sentencia Azores se dictó a raíz de un recurso de nulidad interpuesto por Portugal con arreglo al artículo 230 CE, apartado 1, contra una decisión de la Comisión. Por consiguiente, tuvo que ser el propio Tribunal de Justicia quien se pronunciara definitivamente sobre si la Comisión había conseguido acreditar que la medida controvertida constituía una ayuda de Estado.

60. En cambio, en los presentes procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE, la tarea del Tribunal de Justicia se limita a interpretar el artículo 87 CE, apartado 1. Aunque, para ello, haya de tener en cuenta la situación específica de los procedimientos principales, el órgano jurisdiccional nacional sigue siendo el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado. [32] Por tanto, la cuestión prejudicial, mediante la que se solicita que el Tribunal de Justicia valore las medidas concretas, debe ser interpretada tal como las he formulado en el punto 39 de estas conclusiones.

61. En segundo lugar debe tenerse en cuenta que se había conferido a las Azores la competencia para reducir el tipo impositivo nacional con el fin de compensar las desventajas estructurales que sufrían las empresas de la región debido a su insularidad. [33] Para que la reducción de los tipos impositivos no debilitara, al mismo tiempo, la situación económica de la región, el Estado central compensaba la merma de ingresos fiscales que se derivaba de dichas reducciones. De ello dedujo el Tribunal de Justicia que, en último término, no era la región quien asumía la responsabilidad económica de las normativas fiscales regionales, sino el Estado central, y, consiguientemente, tomó el nivel tributario general del Estado como marco de referencia a la hora de apreciar el carácter selectivo del tipo impositivo regional. [34]

62. No resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo, similares. Al contrario, las condiciones generales de tributación, más ventajosas que las aplicables con carácter general, están destinadas a incentivar de manera especial el establecimiento de empresas en determinado territorio. Pero, al mismo tiempo, la lógica interna del sistema no prevé, a diferencia de lo que ocurría en el caso de las Azores, que el Estado central compense la merma de ingresos fiscales que se deriva de las ventajas fiscales.

32 — En este sentido, véase también la jurisprudencia citada en la nota 13.

33 — Así lo reconoció, en principio, la Comisión, que, basándose en el artículo 87 CE, apartado 3, consideró que la reducción tributaria estaba, en parte justificada. Lo único que censuraba era que las reducciones de los tipos del impuesto también se aplicaban a las empresas que operan en el sector financiero, al que la insularidad no afecta de la misma manera (véase la sentencia Azores, citada en la nota 3, apartados 27 y 28).

34 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartados 71 y ss.

63. Por último, cabe afirmar que, de hecho, las normas controvertidas se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a la soberanía tributaria de los Territorios Históricos. En este contexto, la Comisión alega que, en parte, los Territorios Históricos también gravan ingresos obtenidos fuera ellos y, en parte, no se gravan ingresos obtenidos en dichos Territorios.

64. Esta circunstancia se debe a que el reparto de competencias tributarias entre el Estado central y el País Vasco conforme al artículo 14, apartado 1, del Concierto Económico se realiza esencialmente en función del domicilio fiscal de la empresa. Los ingresos que no se obtengan en el lugar de domicilio quedan, no obstante, sometidos, dentro de ciertos límites, a la tributación correspondiente a su domicilio fiscal. En cambio, no existe, de manera general, una sujeción al tributo por obligación real para centros de actividad en el lugar en que estén establecidos, vinculada a una deducción del impuesto o a una exención de los ingresos en el lugar del establecimiento principal de la empresa. Este aspecto distingue el reparto de competencias tributarias de las normas usuales en Derecho Internacional Tributario. Pero de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias.

b) Alcance objetivo de la autonomía política y económica

65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las entidades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». [35] Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.

66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artículo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho

35 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible que «una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, *mediante las medidas que adopte,* [36] desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». [37] Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión.

c) ¿Cuál es el auténtico marco de referencia: cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco?

72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la

36 — La cursiva es mía.

37 — Sentencia Azores (citada en la nota 3), apartado 58.

cuestión de si lo que debe contraponerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.

73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.

74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada unos de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

— La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.

— En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.

75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.

76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central podrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe el órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de

manera tal que en una parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra.

d) Aplicación de cada uno de los criterios

78. Ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones. Por tanto, no es preciso seguir analizando si se cumple este criterio. Las objeciones de las demandantes en los procedimientos principales y de la Comisión sólo se refieren a la autonomía procesal y económica de los Territorios Históricos.

79. En este contexto, la Comisión, por lo que se refiere a la autonomía procesal, distingue acertadamente entre dos aspectos. El primero de ellos, que también podría denominarse autonomía puramente procedimental, se refiere a la libertad de las entidades infraestatales para adoptar normas tributarias en un procedimiento en el que el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir o, al menos para intervenir de manera decisiva. El otro aspecto se refiere al margen de actuación material que les corresponde a las entidades infraestatales conforme al ordenamiento jurídico interno. Para reflejar mejor este segundo aspecto, en lugar del concepto de autonomía procesal, utilizaré, en lo sucesivo el concepto de *autonomía configurativa,* tanto formal como material.

i) Autonomía configurativa

80. Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia Azores, la norma infraestatal debe haberse adoptado «sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido».

81. Sin embargo, en este contexto se remite al punto 54 de las conclusiones del Abogado General, en el que éste emplea una fórmula algo más genérica, al indicar que «la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, *y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo*». [38]

82. Por último, en el apartado 68 de la citada sentencia se señala que, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central, es necesario que la entidad infraestatal disponga de la competencia

38 — La cursiva es mía.

para adoptar medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central.

83. Habida cuenta de esta redacción, quienes han formulado observaciones no están de acuerdo sobre en qué medida el hecho de que los Territorios Históricos estén vinculados, al adoptar su normativa tributaria, a determinados requisitos legales pone en entredicho su autonomía. La observancia de dichos requisitos está sometida al control jurisdiccional del Tribunal Supremo, es decir, de un tribunal de ámbito estatal. Entre quienes han presentado observaciones algunos consideran que dicha sumisión constituye una limitación de la autonomía de los Territorios Históricos.

84. Los requisitos constitucionales, incluido los impuestos por el Estatuto de Autonomía y por el Concierto Económico, limitan el margen de actuación material de los Territorios Históricos. Por ello analizaré este aspecto en el marco del análisis de la autonomía material de configuración. En ese contexto también analizaré el control jurisdiccional *ex-post.* Puesto que dicho control no opera directamente en la fase de formación de la voluntad durante el procedimiento legislativo, no afecta a la autonomía formal de configuración en sentido formal, sino que tiene por objeto el respeto de los límites de la autonomía material de configuración.

— Autonomía formal de configuración

85. Existe autonomía formal de configuración cuando el Estado central no tiene ninguna posibilidad de intervenir directamente en el procedimiento que desemboca en la adopción de las normas tributarias, por ejemplo, teniendo que autorizar las disposiciones, pudiendo vetar su adopción o recabando la competencia para adoptarlas.

86. En cambio, como ha indicado acertadamente el Reino Unido, la autonomía formal de configuración no se ve menoscabada por el hecho de que el Estado central y la entidad territorial se informen o consulten recíprocamente sobre sus proyectos legislativos. Así cabe afirmarlo en cualquier caso cuando la entidad territorial es libre para decidir, en último término, aprobar las normas que proyecta aun en el caso de que el Gobierno central dictamine en contra de ellas.

87. Sin querer inmiscuirme en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiendo que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y colaborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencia del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

— Autonomía material de configuración

88. La autonomía material de configuración significa que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias. Sin embargo, en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho el legislador es completamente libre. Al contrario, el legislador siempre está sometido a las exigencia constitucionales, especialmente al respeto de los derechos humanos y de los derechos fundamentales. El Derecho comunitario también impone límites a la labor legislativa de los Estados miembros.

89. Por ese motivo, el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía material de configuración. No obstante, estas exigencias no deben restringir la libertad de actuación de los Territorios Históricos hasta tal punto que éstos ya no puedan, en la práctica, perseguir fines de política económica propios al adoptar la normativa tributaria.

90. En este contexto es preciso mencionar, en primer lugar, el artículo 2 de la Constitución, que, por una parte, garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones de España pero, por otra parte, también les obliga a ser solidarias entre ellas. El principio de solidaridad también se encuentra recogido en los artículos 138 y 156 de la Constitución. ¿Permite la autonomía que las regiones compitan entre sí a través de los impuestos o esta competencia es incompatible con el principio de solidaridad? Esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los tribunales nacionales.

91. Además, el artículo 31 de la Constitución establece el principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Si deducimos de ello que en España únicamente debe haber un sistema tributario al que todos deben contribuir de acuerdo con su capacidad económica, los legisladores autonómicos no podrían establecer tipos impositivos reducidos. En efecto, si lo hicieran, el volumen de la carga tributaria no dependería exclusivamente de la capacidad económica del contribuyente, sino también del lugar en que éste residiera. Sin embargo, es probable que el artículo 31 no excluya que coexistan varios sistema tributarios en España, *en el seno de los cuales* hayan de materializarse los citados principios.

92. En el plano de la Constitución cabe asimismo señalar el artículo 139, que obliga a dispensar el mismo trato a todos los españoles y prohíbe adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas. El artículo 3, letra c), del Concierto Económico completa esta disposición añadiendo que, en la elaboración de la normativa tributaria, los Territorios Históricos no puede producir efectos discriminatorios ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial.

93. Es cierto que las diferencias entre los tipos impositivos y entre las posibilidades de deducir pueden influir en el contribuyente a

la hora de decidir dónde desea establecerse. Sin embargo, en su jurisprudencia relativa a las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Tratado no garantiza a los contribuyentes que el traslado de sus actividades a un Estado miembro diferente sea neutro en materia fiscal. [39] Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en materia tributaria, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el trabajador en el plano de la tributación indirecta. Ello se debe a que no existe un sistema tributario único en toda la Comunidad. [40] Por consiguiente, que este principio pueda aplicarse a la situación en España también depende de en qué medida la normativa tributaria de los Territorios Históricos pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central.

94. Existen otras limitaciones que se desprenden del artículo 41, apartado 2, letra a), del Estatuto de Autonomía, que obliga a los Territorios Históricos a tener en cuenta la estructura impositiva general del Estado y las normas sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado contenidas en el Concierto.

95. Además, el artículo 2, segundo y el artículo 3, letra a), del Concierto Económico precisan que los Territorios Históricos deben atenerse a la estructura impositiva general del Estado y adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.

39 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 55.

40 — A este respecto, véase la situación 2, descrita en el punto 45 de estas conclusiones.

Sin embargo, el respeto de la estructura y conceptos impositivos generales del Estado no les impide forzosamente perseguir fines de política económica propios. Al contrario, para ello lo determinante es averiguar si pueden establecerse parámetros materiales, como el tipo y la base impositiva que difieran del régimen tributario común.

96. Otra limitación la constituye la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado [artículo 3, letra b) del Concierto Económico]. Sin embargo, probablemente esta exigencia permita a los Territorios Históricos trasladar el peso de la tributación entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas u otros impuestos, por una parte, y el impuesto de sociedades, por otra parte, sin modificar la carga tributaria media por habitante. También es posible compensar la reducción del tipo del impuesto de sociedades ampliando su base imponible.

97. En resumen puede afirmarse que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Así cabría afirmarlo si pueden fijar parámetros determinantes, como el tipo impositivo y la base imponible, de manera que diverjan esencialmente del régimen tributario común.

98. Entre quienes han presentado observaciones, algunos argumentan que de la jurisprudencia de los tribunales superiores españoles ya se deduce que no existe tal margen de apreciación. No puedo pronunciarme sobre este particular, pero me gustaría examinar brevemente las dos sentencias que se citan habitualmente a este respecto.

99. En la medida en que, a este respecto, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril de 2002, [41] cabe señalar que dicha sentencia no tenía directamente por objeto la competencia legislativa de los Territorios Históricos. Al contrario, se refería a normas del Estado central que establecían ventajas análogas a las de las normativas tributarias forales. Se favorecía a empresas que, por ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, estaban sometidas a la legislación tributaria del Estado y, por esa circunstancia, no podían acogerse a las ventajas fiscales conferidas por las Normas Forales para la creación de empresas en los Territorios Históricos. Conforme a la disposición estatal controvertida, se les reembolsaba las cantidades que hubieran pagado en exceso con respecto a lo que habrían ingresado de haberse podido acoger a la legislación tributaria foral.

100. El Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de esta diferencia de trato dispensada a dos categorías de empresas, en concreto, las empresas con domicilio social en otro Estado miembro de la Unión Europea y las empresas con domicilio social en España, pero fuera del País Vasco, que se encontraban en la misma situación por cuanto ambos operaban en el País Vasco. [42] Sin embargo, esta diferencia de trato se producía dentro del mismo ordenamiento jurídico. En cambio, no comparaba evidentemente la situación de los operadores económicos radicados en los Territorios Históricos y sometidos a la normativa tributaria foral con la de las empresas con domicilio social en el resto del territorio del Estado, sometidas al régimen tributario común.

101. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 [43] tampoco aporta forzosamente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configuración. Aparentemente, el Tribunal Constitucional ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente.

102. A la luz de los principios de esta sentencia cabe interpretar las declaraciones del Tribunal Supremo en dos sentidos. Bien supuso ya implícitamente que, a falta de autonomía suficiente de los Territorios Históricos, únicamente cabe tomar el sistema tributario estatal como marco de

41 — Anexo 7 a las observaciones de la Comisión.

42 — En definitiva, de esta forma consideró inconstitucional la discriminación de nacionales.

43 — *Vide supra,* punto 25.

referencia para analizar el carácter selectivo de las disposiciones tributarias forales, o bien consideró que el alcance de la autonomía dependía del concepto comunitario de ayuda de Estado.

103. Pero, si se tiene en cuenta la sentencia Azores, este último criterio conduce a un círculo vicioso. En efecto, el Tribunal de Justicia supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía con arreglo a la normativa interna. Para evitar tal círculo vicioso, debe considerarse que el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1. La interpretación del Derecho interno necesaria a tal fin es competencia de los tribunales nacionales y no puede ser asumida por el Tribunal de Justicia.

104. Por último, debe analizarse la alegación de que los Territorios Históricos carecen de suficiente autonomía porque sus disposiciones están sometidas a control jurisdiccional y, en última instancia concretamente por un tribunal de ámbito estatal

105. Cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

e) Autonomía económica

106. Una entidad infraestatal tiene autonomía económica si tiene que asumir las consecuencias económicas de su normativa tributaria y no obtiene del Estado central ninguna compensación por la merma de recaudación que pueda derivarse de las divergencias respecto a la normativa del Estado central.

107. La aplicación de este requisito da lugar a considerables dificultades cuando la reducción del tipo impositivo o la concesión de otras ventajas no constituyen, como sucedía en el asunto Azores, un elemento de una especie de ayuda regional indirecta del Estado central. En efecto, en ese supuesto no existe un vínculo lógico entre la reducción de impuesto y los flujos financieros compensatorios entre el Estado central y las entidades infraestatales. Al contrario, en supuestos como el de los procedimientos principales, es preciso analizar en profundidad las rela-

ciones económicas entre el Estado central y las entidades infraestatales que lo integran.

108. Este análisis resulta aún más difícil por cuanto, además de los presupuestos generales del Estado, de las regiones y de otras entidades territoriales, existen patrimonios especiales estatales que se superponen a aquéllos, especialmente, el régimen de la Seguridad Social, a través del cual pueden producirse otras transferencias financieras entre distintos territorios geográficos y organismos de ámbito estatal.

109. La autonomía económica de las entidades infraestatales no puede negarse por el mero hecho de que, en definitiva, se compruebe, tras dicho análisis del conjunto del saldo, que existe una transferencia de fondos desde el Estado central a las entidades infraestatales. En efecto, dicha transferencia de fondos puede obedecer a múltiples causas, ajenas a las normativas fiscales infraestatales.

110. Por consiguiente, para poder afirmar que existe una relación entre tales flujos económicos y la normativa tributaria infraestatal, deben cumplirse, al menos, dos requisitos. En primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios debe tenerse en cuenta como parámetro a la hora de afirmar la existencia de eventuales transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales también debe dar lugar a la correspondiente adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre las distintos niveles que integran el Estado.

111. A efectos del análisis supondremos que la reducción del tipo impositivo y las deducciones especiales que establecen las normas tributarias forales apartándose del régimen común del Estado da lugar a una merma de ingresos fiscales en un determinado ejercicio tributario. La afirmación de los Territorios Históricos de que su política tributaria incrementa de hecho los ingresos fiscales a largo plazo puesto que aumenta el número de empresas que se establecen en ellos es irrelevante. Si se acogiera tal argumento a la hora de examinar si una medida constituye una ayuda de Estado, la prohibición de conceder tales ayudas quedaría privada de contenido. En efecto, las ayudas de Estado se conceden a menudo con el fin de promover un desarrollo económico positivo de las empresas beneficiarias, de forma que la «inversión» resulte, en definitiva, rentable para el Estado al crear puestos de trabajo, aliviar los sistemas de seguridad social y permitirle recuperar los fondos a través de los impuestos. [44]

112. El instrumento aplicable a las relaciones económicas entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco e, indirectamente, de los Territorios Históricos, en el

44 — A este respecto la Comisión alega, en particular, que, conforme a la jurisprudencia, lo determinante es el efecto de una ayuda a favor de una empresa concreta y no los objetivos perseguidos por ella [véanse las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión (C-56/93, Rec. p. I-723), apartado 79; de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión (C-241/94, Rec. p. I-4551), apartado 20, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, Rec. p. I-3671), apartado 25].

que se basan el tribunal remitente y quienes han presentado observaciones en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, es el cupo.

113. El sistema del cupo encuentra su base en el artículo 42, apartado 2, letras d) a f) del Estatuto de Autonomía, en los artículos 48 y siguientes del Concierto Económico y en la Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006. En definitiva se trata de una transferencia de gran parte de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado central. Es preciso realizar esta transferencia porque una gran parte de los tributos los ingresan los Territorios Históricos, pero las prestaciones estatales las realiza el Estado central y la Comunidad Autónoma.

114. De manera muy simplificada cabe decir que la cuantía del cupo global del País Vasco, integrado por los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, que constituye la contribución al sostenimiento de las cargas generales del Estado, se determina de la siguiente forma: Se calcula el importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, presumiendo que todas las Comunidades Autónomas asumen las mismas competencias que el País Vasco. A continuación se aplica un índice de imputación, que se corresponde con la parte de ingresos tributarios de los Territorios Históricos en relación con el resto del Estado. Desde 1981 este índice de imputación es, invariablemente, del 6,24 %. A continuación se realizan determinados ajustes y compensaciones que, sin embargo, no guardan relación directa con el importe de los ingresos tributarios. Al final resulta una cantidad que el País Vasco debe transferir al Estado. En el año de base 2002 ascendió a aproximadamente mil millones de euros y puede ser objeto de ajustes en los ejercicios siguientes.

115. Es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las disposiciones controvertidas han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. En conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que, en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones.

116. En cualquier caso, el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente.

## V. Conclusión

117. Por consiguiente, debería responderse a la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de la siguiente forma:

«Procede interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria. Tal autonomía requiere:

— que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional;

— que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía formal de configuración);

— que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios (autonomía material de configuración) y

— que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica).»