

# **Nuestro Derecho Tributario Foral después de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008**

IÑAKI ALONSO ARCE

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia

El día 11 de septiembre de 2008 se conoció en audiencia pública celebrada en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo, la sentencia definitiva emitida en relación con la cuestión prejudicial elevada ante el Tribunal comunitario por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la capacidad normativa de los Territorios Vascos en materia de Impuesto sobre Sociedades y su adecuación con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Todos los que estamos comprometidos con nuestra autonomía normativa nos felicitamos por el contenido de la sentencia, en la que el Tribunal de Luxemburgo ha avalado las tesis defendidas por los Territorios Vascos, confirmando que el Derecho comunitario admite la existencia de sistemas fiscales infraestatales, como el derivado del Concierto Económico, siempre que las autoridades regionales dispongan de autonomía suficiente, como ya había establecido la conocida sentencia Azores.

De esta forma, el Tribunal ha hecho suya la posición que ya manifestó el pasado 8 de mayo la Abogada General, Sra. Juliane Kokott, y confirma que comparte la posición de los Territorios Vascos en el sentido de

que el régimen de Concierto Económico les configura como entidades con suficiente autonomía como para disponer de un sistema tributario propio dentro de un Estado miembro de la Unión Europea.

Por tanto, tenemos que estar contentos y satisfechos porque la solidez de nuestra posición, de nuestros argumentos jurídicos y la realidad de nuestro sistema tributario han recibido el respaldo definitivo de la máxima instancia comunitaria en materia de interpretación del Derecho comunitario. El 11 de septiembre de 2008 hemos conseguido el aval europeo para nuestra capacidad normativa y para nuestro Concierto Económico.

Tras un primer análisis se podía valorar la situación creada a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del siguiente modo:

1º) Los argumentos defendidos por los Territorios Vascos han conseguido que el Tribunal de Luxemburgo avale que nuestra capacidad normativa tiene pleno encaje en el marco comunitario, dentro del respeto que la Unión Europea debe profesar a la autonomía constitucional de sus Estados miembros y a los derechos históricos que los mismos reconocan y amparen en su seno.

2º) Todos los recursos judiciales pendientes ante los Tribunales internos contra normas tributarias vascas debieran ser desestimados íntegramente, contribuyendo con ello a crear el necesario clima de seguridad jurídica y de estabilidad normativa que necesitan nuestras empresas y nuestros ciudadanos.

3º) El único elemento que resta para garantizar plenamente la estabilidad de nuestro Concierto Económico, verdadero pilar de nuestro autogobierno, es el blindaje jurídico interno de las Normas Forales, residenciando su enjuiciamiento en el Tribunal Constitucional, en plano de igualdad con las Leyes del Estado, como reiteradamente se ha demandado desde los Territorios Vascos.

El 11 de septiembre de 2008 pasará a la historia como el día en que se certificó el “blindaje europeo” del Concierto Económico, recogiendo el primer fruto del intenso trabajo de nuestras Instituciones en defensa de nuestro autogobierno.

Estas primeras conclusiones siguen siendo plenamente vigentes pero es necesario profundizar en las consecuencias que para nuestro Sistema Tributario y para la capacidad normativa de nuestras Instituciones Forales tiene la mencionada Sentencia.

Creemos que, pese a lo que se haya podido leer en determinados medios de comunicación y en algunos artículos de opinión, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha supuesto la confirmación al cien por cien de la capacidad normativa de los territorios forales desde el punto de vista del Derecho comunitario, sin que, la aparente y formal remisión que la sentencia del Tribunal de Luxemburgo realiza al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para comprobar determinados extremos implique de ninguna forma la existencia de dudas sobre nuestra autonomía normativa.

Hemos leído en prensa que el Tribunal de Luxemburgo ha planteado dudas sobre el mecanismo del Cupo, sobre el índice de imputación, que hacen que su pronunciamiento no sea definitivo, que no podemos compartir de ninguna de las maneras, y en este sentido, creo que se puede perder un poco la perspectiva si no nos atenemos a los hechos y a las realidades jurídicas de la cuestión.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por medio de Autos de 20 y 26 de septiembre de 2006, elevó siete cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de contenido idéntico en las que razonaba de la siguiente manera sobre la razón de elevar una cuestión prejudicial en el presente caso:

“[...]esta Sala no ve garantizada una válida y actual interpretación del

Tratado sobre el punto discutido en este proceso y en otros varios relacionados con él si se atiende a los precedentes internos [sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004], pudiendo llegarse a soluciones y pronunciamientos contradictorios según que dicha remisión prejudicial se produzca o no. Por ello, y a pesar de no concurrir en este nivel jurisdiccional de Tribunal autonómico esa obligación estricta de planteamiento de la cuestión de interpretación del Tratado, considera que no puede formarse un juicio certero sobre la solución del litigio sin recabar la cooperación del Alto Tribunal comunitario, y muy especialmente cuando éste, pese a desestimar el recurso de Anulación de la Republica Portuguesa contra la Decisión 2003/442 de la Comisión, acaba de definir por vez primera unos criterios generales para la solución del problema, y la subsunción en ellos de otras situaciones distintas a la examinada en dicho proceso no resulta evidente.”

Como todos podemos fácilmente recordar, la sentencia Azores del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas había establecido que en los supuestos de descentralización fiscal asimétrica de los Estados miembros, no nos encontraríamos ante ayudas de Estado sino ante un régimen general en el supuesto de que las entidades regionales que tuvieran una normativa propia gozaran de autonomía total, esto es, autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económica.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había intentado aplicar los criterios de la sentencia Azores al caso vasco y aunque no tenía duda alguna en relación con la autonomía institucional, sí se le planteaban dos dudas concretas en relación con la autonomía de procedimiento y con la autonomía económica, para cuya clarificación reclamaba la cooperación del Alto Tribunal comunitario.

Por tanto, los parámetros del debate, como en cualquier cuestión prejudicial, los plantea el órgano jurisdiccional remitente y, en principio, debemos circunscribirnos a ellos para analizar el alcance de la sentencia

del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así, la clave de bóveda desde la que analizar la sentencia es si el Tribunal de Luxemburgo responde a los aspectos que planteaban dudas al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o si no lo hace, y ése debe ser el único canon hermenéutico que nos lleve al convencimiento de qué posición ha salido reforzada de este asunto.

Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión, es clarísimo en relación con la apreciación de la autonomía institucional de las Instituciones Forales, al afirmar que, “Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a “autonomía total”, identificaba como autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento, y autonomía económica-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible”.

En consecuencia, el primer pilar en el que se fundamenta la autonomía y la existencia de un régimen general tributario en el País Vasco, equiparable a estos efectos a cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea, se cumple en opinión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por lo que no es objeto de la cuestión que se eleva al Tribunal de Luxemburgo.

En este sentido, el propio Tribunal de Luxemburgo así lo asume en el apartado 87 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008 al afirmar que “del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como

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”.

En cuanto al segundo de los pilares de la autonomía, la autonomía de procedimiento, para el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sí se planteaba alguna duda, y por ello decide remitir la cuestión al Tribunal de Luxemburgo, y por ello podemos leer en el Auto de remisión lo siguiente: “En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de “tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo”, lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con

el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cuál es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006”.

Por tanto, al enfocar la autonomía de procedimiento, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea tres cuestiones conexas para justificar sus dudas: por un lado, la existencia de unos mecanismos de conciliación previos a la adopción de la normativa, en particular, la existencia de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y el intercambio recíproco de proyectos normativos; en segundo lugar, la existencia de límites de armonización fiscal en el propio Concierto Económico que deben respetar los Territorios Históricos a la hora de elaborar su normativa; y por último, el control jurisdiccional que en relación con esos límites existe.

Ahora bien, la existencia de los límites es el punto en torno al que se nuclear la duda del Tribunal de Bilbao, y atendiendo a lo que dice la sentencia del de Luxemburgo, podemos concluir que se ha respondido explícita y claramente a todas estas dudas en el sentido de que ninguna de esas cuestiones reduce la autonomía de los Territorios Históricos como para que pierdan la calificación de región que goza de autonomía total.

Veámoslo a lo largo de la sentencia, ya que el apartado 96 de la misma, en el que empieza a analizar la relevancia de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y el intercambio recíproco de proyectos normativos, establece que “tal autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central”.

El apartado 99 asume las argumentaciones que en este sentido había realizado la Abogada General, Sra. Kokott, en sus conclusiones, al decir que “como señala acertadamente la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, del Concierto Económico no se desprende que, a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado”.

Y el apartado 100 de la misma sentencia, despeja definitivamente la duda que pudiera albergar cualquiera sobre esta cuestión, al afirmar que “por otra parte, hay que señalar que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa podrá 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 imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español”.

En estos tres párrafos extractados hemos podido comprobar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma con rotundidad que los mecanismos de conciliación previstos en el Concierto Económico no suponen una intervención directa del Gobierno central en el procedimiento de elaboración normativa de los Territorios Históricos y, en consecuencia, no impiden que se considere que éstos tienen autonomía de procedimiento.

Posteriormente, la sentencia pasa a analizar los límites contenidos en el Concierto Económico, a los que ya aludía el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el Auto de remisión, como hemos visto, y en los que insistieron particularmente las partes recurrentes y la Comisión a lo largo del procedimiento prejudicial en Luxemburgo.

En relación con este aspecto de la cuestión, el Alto Tribunal comunitario establece, en el apartado 101 de la sentencia, que “por lo que atañe

a los diferentes principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León así como la Comisión, no puede concluirse que aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta”.

Y continúa la argumentación en el apartado 104, al decir que “el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquella”.

Y completa el círculo argumental, para disgusto de la Comisión Europea, afirmando rotundamente que “en cualquier caso, como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, 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”.

Como vemos, pocas formas hay de ser más rotundo a la hora de despejar las dudas que podía albergar el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a si los límites materiales que deben respetar los Territorios Históricos del País Vasco a la hora de ejercer sus competencias normativas por aplicación, fundamentalmente, del artículo 3 del Concierto Económico, implican una eliminación de la autonomía de procedimiento.

Al contrario, el Tribunal de Luxemburgo dice claramente que no importa lo limitada que sea tu competencia, sino que la competencia que tengas, la puedas ejercitar sin una intervención directa del Gobierno central, y si recordamos, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ya decía en su Auto de remisión que “el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco no está sometido a la intervención directa del Gobierno central”, y en consecuencia, si unimos

ambos pronunciamientos judiciales, no sé exactamente qué duda es la que pudiera quedar por despejar en este sentido.

Incluso el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas quiere aclarar este aspecto aún más, y concluye en el apartado 109 de su sentencia, estableciendo que “en los asuntos principales, procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, 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 demandantes en el procedimiento principal”.

Pero además, como también se ha suscitado en el procedimiento en Luxemburgo la incidencia que el control judicial puede tener en este asunto, el Tribunal quiere despejar cualquier tipo de interrogante al respecto, y así, en el apartado 81 de la sentencia, establece que “si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites”.

Argumento que completa el apartado 83 de la misma sentencia, cuando establece que “no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta”.

Por tanto, hagamos un primer alto en el camino, y podemos concluir sin margen para equivocarnos que ni los mecanismos de conciliación previstos en el Concierto Económico, ni los límites materiales a las competencias normativas forales previstos en el mismo, ni tan siquiera el con-

trol jurisdiccional al que están sometidas las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, implican que éstos no tengan autonomía de procedimiento, con lo que, la primera duda del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha sido respondida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentido negativo, es decir, esos límites no impiden considerar a los Territorios Históricos vascos como una región autónoma desde el punto de vista procedimental.

El tercer pilar de la autonomía establecido en la sentencia Azores era la autonomía económica, respecto a la que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Auto de remisión, establece lo siguiente: “En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria [singularmente la explicación de las normas reguladoras de las relaciones financieras contenidas en el Concierto Económico y en la Ley de Cupo], en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como “sistema monetario”, “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”, “régimen económico de la Seguridad Social”, “obras públicas de interés general”, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distin-

to dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español”.

Al respecto, debemos hacer dos consideraciones previas: por un lado, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no alberga dudas sobre el mecanismo del Cupo, explícitamente le indica al Tribunal de Luxemburgo que las previsiones normativas del régimen de Concierto Económico no prevén ninguna compensación que sirva para mitigar las consecuencias de una merma de la recaudación consecuencia del ejercicio de las competencias normativas por parte de los Territorios Históricos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no cuestiona que el Cupo minore la autonomía económica, puesto que pone el acento en el riesgo unilateral en el que el mismo se basa.

Por otro lado, la única duda que se le plantea al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la autonomía económica se formula en relación con ciertas competencias que el Estado se reserva en materia económica, y que pueden desdibujar en su opinión la imagen de región autónoma desde el punto de vista económico de los Territorios Históricos del País Vasco.

Si nosotros intentamos buscar en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008 una respuesta explícita a esta cuestión, probablemente no la vamos a hallar, pero esto no quiere decir que la duda permanezca, sino que el Tribunal la resuelve plenamente.

Lo que sucede es que esta argumentación en torno a las competencias que se reserva el Estado en materia económica se ha transmutado en una discusión sobre la existencia de un requisito previo en la sentencia Azores a los tres tipos de autonomía que estamos comentado, argumento introducido por la Comisión de las Comunidades Europeas en el procedimiento, tanto en sus observaciones escritas como en su intervención

oral ante la Corte el 28 de febrero pasado, y en virtud de la cual, la Comisión entendía que la sentencia Azores incorporaba un cuarto requisito, previo y diferente a los otros tres, para que una región pueda tener disposiciones fiscales propias que no sean consideradas como ayudas de Estado en el sentido que estamos comentando.

Así, para la Comisión, la reserva de importantes competencias en materia económica por parte de las Autoridades centrales del Estado hace que no pueda considerarse que los Territorios Históricos desempeñan un papel determinante en la definición del medio político y, sobre todo, económico, en el que operan las empresas, y en consecuencia, ni tan siquiera sería necesario, en opinión de la Comisión, analizar los tres criterios de autonomía establecidos en la sentencia Azores.

Precisamente como la Comisión cuestiona la propia interpretación que debe darse a la sentencia Azores y utiliza la duda del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en torno a las competencias sobre bases de la actividad económica o sobre Seguridad Social para construir ese cuarto criterio a cumplir por las entidades infraestatales que quieran tener un sistema tributario propio conforme con las reglas del Tratado de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ocupa antes que nada de despejar esta cuestión, y en esa respuesta es donde vamos a encontrar, de modo implícito, la respuesta a la duda que la Sala de Bilbao le había elevado en este punto.

Y así, hay que leer con detenimiento el apartado 53 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008, cuando dice que “contrariamente a lo que afirma la Comisión, los apartados 58 y 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios precisados en el apartado 67 de la misma sentencia”.

Y por si no quedaba suficientemente claro, el propio Tribunal se ocupa de explicarse manera diferente, al afirmar en el apartado 55 de la sentencia, que “dicho de otro modo, cuando una entidad infraestatal es

suficientemente autónoma, es decir, cuando dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta”.

Por lo que, concluye en el apartado 60 de la sentencia, que “de ello se deduce que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada”.

Como vemos, no dice expresamente que la reserva de competencias de Seguridad Social o de bases de la actividad económica para el Estado merme la autonomía económica, sino que, como la reserva de esas competencias se había convertido por obra de las alegaciones de la Comisión en un requisito previo que implicaría el incumplimiento de la doctrina de la sentencia Azores, al desestimar la existencia de ese requisito previo, se está a la vez resolviendo sobre la inexistencia de relación entre la reserva de competencias económicas por parte del Estado y la comprobación de la autonomía económica de las regiones del mismo.

Ahora bien, como ya hemos anticipado, en el curso del procedimiento prejudicial, varias partes, y entre ellas, las instituciones recurrentes y la Comisión Europea, centraron su discurso en relación con la autonomía económica en el mecanismo del Cupo y en que el propio sistema encerraba unas pretendidas compensaciones indirectas hacia los Territorios Históricos.

Hay que notar, en primer lugar, respecto a esta cuestión, que para el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no existía ninguna duda en relación con el sistema de Cupo ni, por supuesto, con la posibilidad de

que constituyera un mecanismo compensatorio, porque ya hemos visto cómo afirmaba en su Auto de remisión que “el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones”, para, a continuación, recalcar que la “única duda” que la Sala de Bilbao tenía en materia de autonomía económica tenía que ver con la reserva de competencias económicas por parte del Estado.

Pero, no obstante, en Luxemburgo se ha escrito y se ha hablado mucho sobre el Cupo, hasta el punto de que la propia sentencia le dedica unos cuantos apartados. Pero, más allá de constatar en el principio del apartado 125 de la misma que “el método de cálculo del cupo es particularmente complejo”, también vamos a encontrar a lo largo de la sentencia elementos suficientes como para concluir que para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no existen dudas relevantes que impliquen que el sistema de Cupo reduzca la autonomía económica de los Territorios Históricos.

Se ha debatido largamente sobre el coeficiente de imputación, fijado desde 1981 en el 6,24 por 100, y al respecto de lo que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el apartado 128 de la sentencia, dice que “la Comisión cuestionó 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”.

No obstante, aunque fuera así, no lo considera relevante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, porque en el trascendental apartado 129 de la sentencia, dictamina lo siguiente: “hay que señalar, sin embar-

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

La Comisión de las Comunidades Europeas dedicó buena parte de sus esfuerzos en el procedimiento prejudicial a predicar la tesis de que cualquier compensación económica, del tipo que sea, y por muy indirecta que pueda resultar, que pueda darse desde el Estado central a la región de que se trate, elimina la autonomía económica en el sentido de la sentencia Azores.

Por eso, el hecho de que el Tribunal exija la constatación de una relación de causa a efecto, es decir, directa, evaluable, empíricamente demostrable y con la secuencia de causalidad exigida, implica echar por tierra toda esa construcción teórica que había realizado la Comisión y, por otro lado, supone un canon de exigencia para cualquier demandante que quiera probar lo contrario de indudable consistencia. Quien quiera probar que el Cupo encierra una compensación que anula la autonomía económica debe demostrar que una reducción del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades implica una reducción del Cupo a pagar al Estado que sirva directamente para compensar la menor recaudación derivada de ello.

Y eso se remarca cuando vemos lo que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas le dice al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que tiene que comprobar en este sentido, puesto que afirma en el apartado 130 de la sentencia que “corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si tal proceso de fijación 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”.

Por otro lado, en el apartado 135 de la sentencia afirma que “no obstante, como señaló en esencia la Abogado General en el punto 109 de sus conclusiones, y contrariamente a lo que parece sostener la Comisión, el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades 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 tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales”.

Si unimos esto con la exigencia de relación causa-efecto contenida en el apartado 129 de la sentencia, podemos concluir sin lugar a equivocarnos que el mecanismo del Cupo, tal y como está diseñado, no implica compensaciones por reducciones de ingresos tributarios de los Territorios Históricos y, en consecuencia, éstos gozan de la autonomía económica exigible para poder tener un régimen tributario general en el sentido de la sentencia Azores.

Y no hay más que leer atentamente lo que al respecto decía la Sala de instancia en el Auto de remisión, que, como hemos visto, opinaba que “el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones”.

O más allá, podemos acudir a las afirmaciones que la Abogada del Estado, en representación del Reino de España, realizó en sus observa-

ciones escritas y que la sentencia recoge en su apartado 115, cuando afirmaba que: “el 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 aprueban las instituciones competentes 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”.

Pero además, si alguien tiene alguna duda adicional, existe evidencia empírica que demuestra lo contrario, es decir, que las bajadas de tipo de impositivo decididas por los Territorios Históricos en el Impuesto sobre Sociedades no implican una reducción del Cupo, sino lo contrario, y si acudimos a los Cupos en términos homogéneos de los años 1996 ó 1997, son claramente superiores a los de 1995, pese a que el 1 de enero de 1996 los Territorios Históricos bajaron dos puntos y medio el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 35 por 100 al 32,5 por 100, e incluso el Cupo de 2007 es superior al de 2006, y casualmente el 1 de enero de 2007 se ha reducido cuatro puntos y seis décimas porcentuales el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, del 32,6 por 100 al 28 por 100.

Pero, en cualquier caso, a este respecto debemos reclamar el principio de que no tenemos que defendernos antes de tiempo, sino que quien quiera probar la relación de causa a efecto que exige el apartado 129 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008 es quien tiene la carga de demostrar ese efecto, y mucho nos tenemos que la realidad es mucho

más tozuda de lo que podamos ser los seres humanos, y aunque el papel puede que soporte todo, la evidencia empírica no va a acompañar a quien intente ese empeño.

Por otro lado, es evidente, con un mínimo conocimiento técnico del sistema de Cupo, que la recaudación de los Territorios Históricos es una variable ajena al modelo, que solamente se basa en los ingresos y en los gastos del Estado, por lo que difícilmente puede encontrarse relación alguna con esa otra variable que no se tiene en cuenta para nada en el modelo.

Como vemos, tampoco por la vía de la autonomía económica el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dejado resquicio alguno, aunque las apariencias pudieran llamar a engaño en este punto, para cuestionar la autonomía de los Territorios Históricos del País Vasco y su capacidad normativa en el seno de la Unión Europea.

Mención especial, a caballo además entre la autonomía económica y la de procedimiento, merece el principio de solidaridad, contenido en la Constitución española, y que, partiendo de la propia sentencia Azores, había sido utilizado por la Comisión y por las Comunidades Autónomas recurrentes para intentar demostrar la falta de autonomía de los Territorios Históricos.

Y quiero hacer especial incidencia en este punto dado que por parte de algunos de los intervinientes en este y en otros procedimientos se ha querido encontrar en el principio de solidaridad la espada de Damocles del régimen constitucional español en este punto de la descentralización asimétrica de competencias fiscales.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el apartado 102 de su sentencia, es meridianamente claro al afirmar que “el principio de solidaridad, definido en el artículo 138 de la Constitución y según el cual «el Estado garantiza la realización efectiva del principio de soli-

daridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, 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”.

Y aunque también recoge en el apartado 119 de la sentencia la insistencia de la Comisión Europea en este sentido, al afirmar lo siguiente: “la Comisión destaca a este respecto la importancia del principio constitucional de solidaridad, que constituye un límite para la autonomía financiera de los Territorios Históricos y debe garantizar un nivel mínimo de servicios en todo el territorio español”, en el apartado 137 de la sentencia confirma que la Comisión “no ha explicado sus alegaciones de manera precisa”, puesto que, más que probar, la Comisión se ha dedicado en este punto a realizar un discurso confuso y voluntarista, carente de rigor jurídico o económico.

La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 de la que trae causa y origen todo este “culebrón” jurídico cambió los principios en los que se había basado el análisis de la autonomía normativa de los Territorios Históricos del País Vasco hasta la fecha.

Si hasta entonces se había analizado el respeto por parte de los Territorios Históricos de los límites estatutarios y de los contenidos en el Concierto Económico en la elaboración de las normas, haciendo procedido en la inmensa mayoría de los supuestos a desestimar los recursos y a convalidar el ejercicio de la autonomía que habían realizado los Territorios vascos, la sentencia de 9 de diciembre de 2004 da un giro copernicano al centro de gravedad del análisis de la normativa foral.

La sentencia de 9 de diciembre de 2004 parte de la premisa de que las Normas Forales vulneraban el artículo 87 del Tratado de la Unión Europea, constituían ayudas de Estado, y por ello, al implicar una violación del Derecho comunitario, se convertían en transgresoras de los límites internos y eran susceptibles de anulación.

El régimen de ayudas de Estado, entendido bajo los parámetros cons-  
truidos por la Federación de Empresarios de La Rioja a partir de las con-  
clusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio en la cuestión preju-  
dicial de 1997, es decir, interpretado con unos criterios que el Tribunal  
de Justicia de las Comunidades Europeas no ha respaldado ni en la sen-  
tencia Azores ni en la de 11 de septiembre de 2008, se convertía en la  
excusa externa al Concierto Económico para anular las Normas Forales  
dictadas en ejercicio de la autonomía reconocida por el mismo.

Hay que tener presente que, como hemos dicho, hasta entonces, en  
casi ninguna ocasión el Tribunal Supremo había encontrado motivos  
concretos en las Normas Forales que violasen directamente los princi-  
pios y los límites contenidos en el Concierto Económico.

La cuestión prejudicial que acaba de resolver el Tribunal de Justicia de  
las Comunidades Europeas ha dado completamente la vuelta a la cues-  
tión, y no hace falta más que leer los apartados 141 a 143 de la senten-  
cia de 11 de septiembre de 2008, cuando afirman lo siguiente:

“141 Determinar si ciertas normas forales adoptadas por los Territorios  
Históricos constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87  
CE, apartado 1, requiere verificar si dichos 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 las competencias que tienen  
otorgadas sea considerada como de aplicación general en la referida enti-  
dad infraestatal y no tenga carácter selectivo en el sentido del concepto  
de ayuda de Estado a que se refiere el artículo 87 CE, apartado 1.

142 Dicha verificación únicamente puede efectuarse tras un control pre-  
vio 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 elabo-  
raron en función de esas competencias tal como han sido definidas.

143 La comprobación de la vulneración de los límites de dichas competencia podría, en efecto, desvirtuar el resultado del análisis realizado con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, 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.”

Como vemos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha analizado las previsiones normativas del régimen de Concierto Económico y ha concluido que, siempre que los Territorios Históricos respeten en la práctica los límites establecidos en el mismo, nunca nos encontraremos con ayudas de Estado contrarias al Tratado de la Unión Europea, puesto que el sistema, como tal, respeta los criterios establecidos en Azores.

No hay más que fijarse que la encomienda que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hace a los tribunales nacionales es la de verificar que no hay compensaciones ocultas o que no hay extralimitaciones en la práctica respecto al cauce que marca la normativa, y por tanto, el principio se ha dado la vuelta completamente.

Antes era preciso demostrar que se había violado el Concierto Económico para anular una Norma Foral, cosa por otra parte lógica. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 permitía que, sin violaciones directas de los límites internos, se pudiesen anular Normas Forales invocando la presunta violación del Derecho comunitario.

Y ahora, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, lo que dice es que el Derecho comunitario sólo se viola en la medida en que las Normas Forales excedan los límites establecidos en el propio Concierto Económico, porque el régimen como tal no es contrario al Derecho comunitario, pero si nos damos cuenta, si para que se viole el Derecho comunitario es preciso que se hayan sobrepasado los límites internos, las

Normas Forales ya serían nulas de por sí por haber violado esos límites internos, sin que añada nada en este caso la posterior violación del Derecho comunitario.

Con ello, no podemos sino concluir que la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008 ha dado completamente la vuelta a la situación creada por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, reafirmando claramente la autonomía normativa de los Territorios Históricos y el encaje del régimen de Concierto Económico en el Derecho comunitario.

Un último punto que conviene resaltar de esta sentencia es la afirmación que realiza sobre la forma en la que debe analizarse el régimen de Concierto Económico dentro del Reino de España, lo cual, en principio, puede tener mucha más importancia que la que a simple vista pudiera parecer.

Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el apartado 63 de su sentencia de 11 de septiembre de 2008, se hace eco de diversas alegaciones de las partes recurrentes y de la Comisión en relación al ámbito de comparación, cuando afirma que: “ante el Tribunal de Justicia, la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comisión estiman que únicamente hay que tomar en consideración a los Territorios Históricos, puesto que son estas entidades las que adoptaron las medidas controvertidas en el litigio principal. A este respecto, subrayan la reducida competencia de dichas entidades, la ausencia de autonomía de estas últimas y, por consiguiente, el carácter selectivo de las normas forales impugnadas”.

En el apartado 65 de la sentencia, precisa el alcance que la reflexión al respecto tiene para el Tribunal, al decir que: “como se desprende de la exposición de la normativa nacional reproducida en la presente sentencia, el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo. Por otra parte, el Tribunal de Justicia no es competente para

interpretar el Derecho nacional. Para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, es preciso, sin embargo, determinar qué entidad infraestatal ha de tomarse en consideración a la hora de apreciar el carácter selectivo de una medida tributaria”.

Pero concluye en el apartado 75 de la sentencia que “habrá que tomar como referencia al propio 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 referida Comunidad 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 uno de esos Territorios Históricos”.

Esta constatación, por un lado, reafirma la complejidad de nuestro entramado institucional y, sobre todo, participa que el régimen de Concierto Económico es uno y supone una relación bilateral entre el Estado y las instituciones vascas, tanto los Territorios Históricos como los Órganos Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuya articulación en dos niveles institucionales no deja de ser sino un ejercicio de la capacidad de autoorganización y de autogobierno, amén de un modelo de País que aglutinó en su momento el suficiente consenso.

Ahora bien, a efectos del Derecho comunitario y de la descentralización asimétrica de competencias fiscales que se da en el Reino de España, queda clarísimo que el término de comparación comunitario es el de todo el País Vasco como uno solo respecto al resto del Estado español, salvando obviamente las particularidades de la Comunidad Foral de Navarra.

Y esto puede tener una importancia destacadísima respecto a la propia articulación interna del País Vasco, porque, luego, como sabemos, tenemos tres sistemas tributarios dentro del País Vasco, uno por cada Territorio Histórico, tres sistemas en perfecta descentralización simétrica dentro del País Vasco.

La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas implica que cualquiera que fuera el modelo de País Vasco que hayamos elegido darnos los vascos, respetaría el Derecho comunitario porque, a efectos del régimen de ayudas de Estado, el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos se compara como una unidad respecto al Estado, y en esa comparación, se concluye que el País Vasco opera como un régimen tributario general más de la Unión Europea.

Otra cosa es cómo deba analizarse dentro del País Vasco la existencia de tres sistemas tributarios diferentes, puesto que dentro del sistema general que supone el País Vasco, tendremos un escenario de descentralización simétrica de competencias fiscales sin una normativa de referencia que nos pueda servir de término de comparación.

De esos principios se deduce que podemos tener un Impuesto sobre Sociedades diferente en cada uno de los Territorios Históricos sin que deba realizarse el análisis de los tres criterios de autonomía (sólo aplicables en los supuestos de descentralización asimétrica de competencias) a los efectos de analizar una compatibilidad con el Derecho comunitario que el análisis conjunto del País Vasco ya nos garantiza.

Profundizando un poco más en esa línea, hay que tener presente que para el Derecho comunitario, el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco debe tomarse como un todo en relación con el resto del Estado español a los efectos del análisis del término de comparación en materia de ayudas de Estado.

Como hemos visto, la Corte de Luxemburgo es categórica al afirmar que “habrá que tomar como referencia al propio 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 referida Comunidad 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 uno de esos Territorios Históricos”.

Dentro del País Vasco, es evidente que las Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos son los órganos competentes para dotarse de las normas fiscales correspondientes, y por tanto, conviven tres sistemas tributarios diferentes, que emanan de diferentes órganos parlamentarios y que pueden llevar a regulaciones diversas, como la realidad de los últimos tiempos está demostrando ampliamente, por lo menos, por lo que al controvertido Impuesto sobre Sociedades se refiere.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone expresamente en su primer artículo que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, y añade que la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, residenciando, por tanto, exclusivamente en los órganos forales de los Territorios Históricos (Juntas Generales y Diputaciones Forales) las competencias de diseño y ejecución de los sistemas tributarios de cada uno de ellos.

Por su parte, el artículo segundo del Concierto Económico ratifica que la competencia corresponde a los Territorios Históricos, y les marca una serie de límites, o más bien, les señala las coordenadas competenciales dentro de las que ejercer esa autonomía normativa.

Así, dice que 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.

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.

Por tanto, vemos además, que al Parlamento Vasco solamente le reserva una competencia de armonización, coordinación y colaboración fiscal entre los tres Territorios Históricos, coherente con la articulación que la Comunidad Autónoma del País Vasco adopta por medio del Estatuto de Autonomía de Gernika, pero sin que tenga directamente competencias para fijar unas normas comunes o para establecer una regulación supletoria para el caso de que los Territorios Históricos no hubieran ejercitado sus competencias.

Es más, si fuera éste el caso, el propio Concierto Económico prevé la aplicación de la normativa vigente en territorio de régimen común hasta que las instituciones forales de los Territorios Históricos desarrollasen sus competencias reconocidas por el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por tanto, dentro del País Vasco no puede hablarse de que exista una normativa común o uniforme o residual que pudiera sustituir y obligar a los Territorios Históricos en defecto del ejercicio de sus propias competencias.

Incluso la Ley dictada por el Parlamento Vasco en ejecución de lo previsto en el artículo segundo del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, en su exposición de motivos, cuando cuestiona su propia finalidad, razona que cabían dos formas de abordar esta materia. Una de ellas la de regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola Ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar. La otra fórmula alternativa consiste en la elaboración de una ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos.

La necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones, así como la búsqueda de un mecanismo ágil y adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria ha aconsejado la adopción de la vía de una ley marco como fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.

Si entendemos la colaboración como la acción por la cual se obra juntamente con otros para la consecución de un mismo fin y la coordinación como la manera de concertar esfuerzos para una acción común coincidiremos en que no hay mayor dificultad articular estos procesos que la que se derive de la materialización de los mismos. Son pues procesos que en sí mismos denotan una unidad de objetivos a alcanzar.

Más difícil de definir con precisión puede ser lo que se entienda por armonización, en la medida en que el alcance de la misma es ciertamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.

Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históri-

cos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.

Que el sistema tributario establecido en los territorios históricos se caracterice por el acorde entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley. Ahora bien, ello no debe llevar a utilizar el mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de armonización.

De todo lo expuesto se colige claramente que en la Comunidad Autónoma del País Vasco los únicos que pueden regular los tributos son los órganos forales de los Territorios Históricos, sometiéndose eso sí al nivel de coordinación y armonización determinado por el Parlamento Vasco, pero sin que se reserva a los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco ninguna competencia ni de propia labor normativa ni de suplir la falta de acción por parte de los órganos forales.

Si el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dicho claramente que el término de comparación a efectos de ayudas de Estado es el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con el resto del Estado, es evidente que ha venido a considerar a esta Comunidad Autónoma en su conjunto como un sistema general dentro de la Unión Europea a los efectos tributarios.

Por tanto, debemos acudir a la sentencia Azores y a las conclusiones del Abogado General publicadas en la misma para determinar en qué escenario nos estamos moviendo desde el punto de vista de la normativa comunitaria cuando hablamos de diferencias internas entre los Impuestos sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos.

El Abogado General Sr. Geelhoed ya decía en sus conclusiones en el asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, publicadas el 20 de octubre de 2005, lo siguiente:

“En lo que se refiere a las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, debe distinguirse tres situaciones.

51. La primera es aquella en la que el gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Como reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siquiera cuando dicha entidad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un «tipo impositivo medio nacional»: en realidad, el tipo impositivo sería sensiblemente diferente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos.

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de «autonomía total» aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica”.

Determinados analistas se han preocupado de que dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco se cumplan los tres requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica para poder defender que un Territorio Histórico pueda tener un tipo de gravamen más reducido que los otros, por poner un ejemplo.

Desde mi punto de vista, este enfoque no es correcto en la medida en que dentro del País Vasco no estamos hablando de que los tres sistemas que conviven sigan una pauta de descentralización asimétrica, que sería la correspondiente a la tercera situación identificada en la sentencia Azores, sino a una pauta simétrica, en la que, siguiendo las palabras del Abogado General, todas las entidades locales de un determinado nivel (los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), tienen atribuida la competencia para fijar su propia normativa.

¿Por qué nos limitamos a considerar los tres Territorios Históricos como los únicos que debemos comparar a efectos internos? Sencillamente porque seguimos el principio fijado categóricamente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de que respecto al Reino de España hay que tomar a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a sus tres Territorios Históricos como una única unidad a efectos de analizar su autonomía.

Y si eso es así, las únicas entidades locales del nivel determinado que deben compararse son las que se encuentran dentro de esa unidad.

La propia sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores aclara más todavía esta cuestión, cuando razona lo que sigue:

“El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.”

Como puede claramente observarse, en la segunda situación de las tres identificadas por la sentencia, no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia y por eso mismo nunca nos encontraríamos con que en este entorno podamos hablar de medidas selectivas.

Si unimos esta interpretación con el marco normativo del País Vasco, en el que no puede identificarse un determinado nivel tributario o normativa de referencia que pueda tomarse como punto de referencia, tenemos que concluir que los tres Territorios Históricos se corresponden entre sí con un modelo perfecto de descentralización simétrica.

El corolario evidente de todo lo anterior es que en la medida en que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos cumplan los requisitos de autonomía respecto del Estado central fijado en la sentencia Azores y ratificados, en contra del criterio de la Comisión, por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 11 de septiembre de 2008, serán un ámbito suficientemente autónomo, que deberá tomarse en su conjunto como término de referencia.

Ahora bien, internamente podrá haber tantas diferencias como se quiera desde el punto de vista del Derecho comunitario de ayudas de Estado porque nos encontramos con una situación de descentralización simétrica de competencias, y por tanto, en la que no puede darse el criterio de selectividad desde este punto de vista.

Esperamos conocer en breve la decisión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre los recursos interpuestos contra la normativa foral, y si, como todo parece indicar, ratifica que el País Vasco cumple los tres requisitos de autonomía respecto al Estado central, ello supondrá que ninguno de los tres sistemas tributarios de los Territorios Históricos adolece del requisito de selectividad, ni en relación con el Estado por disponer de autonomía, ni desde un punto de vista puramente interno, por corresponderse con la segunda situación identificada en el caso Azores.

Otra cosa es que toda diferencia entre los Territorios Históricos tiene que estar sometida al canon hermenéutico de legalidad que marcan las normas internas, el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico, pero ése es otro debate que responde a otros parámetros.

Puede que sea una de las ventajas de habernos dotado de un sistema cuasi-confederal dentro de uno cuasi-federal, o particularmente complejo, en palabras del Tribunal de Luxemburgo que, como hemos podido constatar más allá de afirmaciones interesadas, ha resuelto todas las dudas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentido favorable para los Territorios Históricos y ha dado criterios suficientes como para avallar el encaje europeo del Concierto Económico, por lo que debemos felicitarnos y marcar en rojo en los almanaques el 11 de septiembre.