

**CONSIDERACIONES SOBRE LA SENTENCIA
DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD
EUROPEA DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 (AS. C-88/03),
CASO AZORES**

*César García Novoa**

- I. La elusión tributaria.*
- II. Elusión fiscal internacional y concepto de competencia fiscal desleal.*
- III. La sentencia del caso Azores.*
- IV. Conclusiones.*

I. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores, de 6 de septiembre de 2006 (As. C-88/03), marca un punto de inflexión en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre las ayudas de Estado constitutivas de medidas fiscales selectivas adoptadas por entes sub-centrales de un Estado miembro y en suma, en la forma de abordar la competencia fiscal desleal y la elusión internacional.

La *elusión fiscal* es un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de HENSEL, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en “impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal”¹. Evitación que, normalmente irá acompa-

^{*} Catedrático de Derecho Financiero y Tributario – Universidad de Santiago.

¹ -HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, Milano, 1956, pag. 148, nota 169; AMOROS RICA, N., “La elusión y la evasión tributaria”, *RDFHP*, nº 59, 1965, pag. 597, dice que la elusión consiste en evitar que se produzca el hecho imponible y, como es lógico, el que pueda atribuirse o vincularse a una persona.

ñada de la realización de otro hecho imponible, que acarrea una menor carga tributaria². Así, la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, por medio de la elección de alternativas negociales³, provocando una evitación o reducción del tributo. Por tanto, la elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal”⁴. La misma se contrapone a la *evasión fiscal*, que no es más que el incumplimiento – naturalmente *ilícito* - de la obligación de pagar el tributo. La elusión limitaría con la lícita planificación fiscal o “economía de opción”⁵, aunque esta última también parta de la existencia de una “laguna” o imperfección en el sistema tributario⁶.

De lo dicho se deduce que sólo es posible definir la elusión en un plano normativo puramente interno; esto es, *de puertas adentro* de un

².-Por tanto, el concepto de elusión, como señala CIPOLINA S., relativo y se caracteriza por ir referido a un número indefinido de situaciones. No obstante, y pretendiendo centrar terminológicamente el concepto, la elusión se caracteriza por un uso “fraudulento y disimulador” del negocio jurídico para alcanzar un objetivo de no pago del tributo o ahorro fiscal. Y en cuya definición hay siempre un rasgo intencional que, como se verá, puede afectar a su configuración; *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell’elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992, pag. 125.

³.-LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pag. 165.

⁴.-FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972, pag. 19.

⁵.-Para ROSEMBUJ, T., la elusión linda con el derecho de los individuos a desplegar sus actividades económicas, buscando, como dice ROSEMBUJ, sus “opciones de eficiencia”, lo que se suele denominar economía de opción, ahorro fiscal o planificación fiscal; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, pag. 69. Conviene recordar que la *elusión*, a diferencia de la *evasión*, puede definirse en términos generales y siguiendo en esto la clásica distinción de GIULIANI FONROUGE, C.M., como “aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”; *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 681.

⁶.-SAMPAIO DORIA, E., señala que el elemento que diferencia la *eliso* de la *evasao*, es que en el primero de ellos, los medios empleados son lícitos. A lo que añade la nota distintiva de que en la *eliso* el agente actúa sobre la realidad antes de que la misma se exteriorice, revistiéndola de una forma alternativa no descrita en la ley como hecho imponible. Lo que caracteriza la *evasao* es la concurrencia de algún género de “deformación” de esa realidad; *Eliso e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971, pag. 20.

ordenamiento jurídico. Sólo en el marco de un ordenamiento interno es posible hablar de modelos negociales que pueden ser objeto de abuso con la finalidad de eludir el pago del tributo. Sólo dentro del orden jurídico-privado es posible referirse a las exigencias de causa o forma que pueden ser vulneradas para buscar fórmulas guiadas con la exclusiva finalidad de lograr un ahorro fiscal.

A pesar de esta dimensión exclusivamente interna de la elusión fiscal, también puede emplearse la categoría de la elusión en un plano internacional. Así, por ejemplo, podemos hablar de elusión internacional cuando las normas objeto de abuso son normas típicas de Derecho Internacional, como los Convenios para evitar la Doble Imposición⁷.

Pero también se habla de elusión tributaria en el plano internacional cuando la búsqueda del ahorro fiscal se efectúa aprovechando las diferencias de tributación de los distintos Estados. Esta modalidad de elusión no es otra cosa que el fruto de la capacidad que tienen los Estados para diseñar sus propios sistemas fiscales, consecuencia del carácter eminentemente nacional de la soberanía fiscal. A ello hay que unir la libertad de los factores productivos para desplazarse en un marco de globalización económica, a través, por ejemplo, de la libre circulación de capitales⁸. Por tanto, el aprovechamiento de las ventajas fiscales de un ordenamiento parece ser una consecuencia inevitable de estas liber-

⁷.-Por eso, la fórmula arquetípica de abuso de la norma con fines elusorios es la que tiene como objeto el ámbito de aplicabilidad de un CDI, dando lugar al llamado “aprovechamiento indebido” de un Convenio internacional - *treaty shopping*-. Esta modalidad de abuso, que no se define ni en el Modelo de Convenio OCDE, ni el de la ONU, puede entenderse, siguiendo a PISTONE, como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial; *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, ed. V. Uckmar, Padova, 1999, p. 498.

⁸.-Esta libertad alcanza una dimensión completamente diferente después de la Directiva del Consejo 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988. Esta Directiva obligaba a los distintos Estados miembros a garantizar la libre circulación de capitales entre personas residentes antes del 1 de julio de 1990, aunque para España e Irlanda este plazo se prorrogó en determinadas cuestiones relativas a la circulación de capitales hasta el 1 de enero de 1993 y para Grecia y Portugal hasta el 1 de enero de 1996. Debiendo garantizarse la prevalencia de estas libertades fundamentales, el Derecho Tributario adquiere protagonismo, en primer lugar por la posible colisión entre las normas tributarias internas de los Estados y la plena eficacia de estas libertades.

tades económicas. En especial en el marco de espacios de integración económica, como la Unión Europea.

En lo referente al Derecho comunitario originario, y en concreto, en lo relativo al contenido de los Tratados, hay que destacar que el mismo se sustenta en las cuatro libertades fundamentales de la Comunidad - libre circulación de capitales, de mercancías y de trabajadores, así como la libertad de establecimiento -. Y sobre todo, en el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. Las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado constituyen la clave de bóveda del orden jurídico comunitario, y sólo pueden ser restringidas por los Estados miembros por medio de normas internas en circunstancias muy excepcionales y para lograr ciertos fines muy concretos. En principio, la prevención del fraude y la elusión fiscal no figura entre esos fines. Por tanto, los Estados miembros no pueden ampararse en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal para dictar normas internas que anulen o restrinjan la eficacia de las libertades comunitarias⁹. En especial, desde que la sentencia *Cadbury Schweppes* de 12 de septiembre de 2006 (As. C-196/04), reafirmase que la libertad de establecimiento incluye, no sólo el derecho a instalarse en otros países de la Unión Europea y de crear filiales (algo en lo que había insistido la sentencia *Centros*, de 9 de marzo de 1999 (As. C-212/97), sino que también abarca el derecho a tributar de acuerdo con la normativa del Estado en que dicha filial se localice. Y ello, aunque la actividad a desarrollar por la filial se pueda llevar a cabo en el país de la casa matriz. El único límite radicaría en que la actividad que se desarrolla en el Estado en que se crea la filial sea una actividad verdadera y con *sustancia económica*, pues de lo contrario podría apreciarse la existencia de una conducta elusoria.

Ante este panorama, tanto las organizaciones supranacionales como la Unión Europea y distintas organizaciones internacionales

⁹.-Existe una sólida jurisprudencia del TJCE sobre restricción de derechos fundamentales reconocidos en el Tratado. Según el TJCE, “las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar el objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo” (sentencias *Gebhard*, de 30 de noviembre de 1995 – As. 55/1994 -, *Kraus*, de 31 de marzo de 1993 – As. 19/92 – y *Bossman*, de 15 de diciembre de 1995, -As. 415/93 -.

como la OCDE, han intentado poner límites a la actividad de los Estados que propenden a reducir los tipos de gravamen con el fin de atraer inversiones, acuñando la denominada *competencia fiscal desleal o lesiva*. Lo cual resulta especialmente importante en el ámbito de la Unión Europea ante la portentosa ausencia de una verdadera acción armonizadora en el terreno de la imposición directa (que no resulta cubierta por los trabajos del Consejo en torno al proyecto de base imponible armonizada en el impuesto de sociedades) y el papel que está jugando el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea a través de la *armonización negativa* o de *segundo grado*¹⁰.

Por eso, la elusión a nivel supranacional o internacional es un concepto que no se desprende del ejercicio de una actividad abusiva en el marco de un ordenamiento interno, sino una realidad puramente episódica; será a partir del instante en que la libertad de los Estados de fijar sus tipos de gravamen en ejercicio de su soberanía fiscal sea tildada de competencia fiscal desleal o lesiva, su aprovechamiento por los contribuyentes constituirá un ejemplo de elusión tributaria. Por eso resulta imprescindible aproximarse al concepto de competencia fiscal desleal.

II. ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y CONCEPTO DE COMPETENCIA FISCAL DESLEAL.

La existencia de condiciones para que los distintos Estados establezcan regímenes fiscales favorables orientados a atraer inversiones ha suscitado, en los últimos tiempos, la atención de organismos internacionales¹¹. Conviene destacar, en este sentido, la política de la OCDE referida a lo que se denomina competencia fiscal perniciosa (*Harmful*

¹⁰.-Se trata de la jurisprudencia que vincula la *no discriminación* por razón de nacionalidad con el Título III del Tratado, donde se desarrolla el régimen jurídico de la libre circulación de trabajadores, mercancías, servicios y capitales, configurando las disposiciones reguladoras de estas libertades como normas específicas contra la discriminación; Sentencia *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y sentencia *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92). También, PLAZA VILLASANA, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", op. cit., pag. 57.

¹¹.-CALDERON CARRERO, J.M., "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal", en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pag. 218.

Tax Competition), en especial desde el Informe de 1998. En este Informe la OCDE se propuso señalar dos expresiones de la competencia fiscal perniciosa; los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales.

Los primeros se caracterizarían por una tributación nula o nominal, por la existencia de normas jurídicas y prácticas administrativas que no permiten acceder a otros países a la información, por una aplicación de las leyes tributarias carente de transparencia y porque los contribuyentes que se benefician del paraíso fiscal carecen mayoritariamente de actividad económica real en el Estado paraíso (*ring fencing*). En el Informe de Progreso de 2000 (*Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Competition*) se señalan los Estados que tienen la condición de paraísos fiscales y un total de 47 regímenes preferenciales, que deberían desmantelarse en abril de 2003. A partir del *Project in Harmful Tax Practices* de la OCDE de 2001 se iba a fijar la nota distintiva de los paraísos fiscales en la ausencia de intercambio de información, de modo que el compromiso para dar información sería suficiente para que un Estado dejase de tener la consideración de paraíso. Esos compromisos podían ser, bien un acuerdo de intercambio de información, siguiendo el *agreement on exchange of information on tax matters* de 18 de abril de 2002, bien un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, bien en el ámbito de la Unión Europea, la propia aplicación de la Directiva 77/799/CBE.

Por otro lado, también en el ámbito de la Unión Europea, la lucha contra la competencia fiscal (*denominada competencia fiscal desleal*) ha tenido un papel prioritario en los últimos años. El principal instrumento para ello ha sido el Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas de 1 de diciembre de 1997, centrado en los supuestos de baja fiscalidad comparativa y en las políticas de atracción de inversiones empresariales. El Código de Conducta, verdadero ejemplo de *soft law* comunitario y precedente de la Comisión Primarolo, que pretendía erradicar estas medidas de competencia fiscal antes del año 2010, se encuentra actualmente en una vía muerta, a pesar de los intentos de revitalización de los últimos ECOFIN (el de junio de 2006 intentó extender su ámbito a aspectos como el régimen fiscal de trabajadores de alta dirección, trabajadores expatriados y dividendos transfronterizos). Tal es así que, podemos decir que la Europa comunitaria se está debatiendo actualmente entre la conveniencia de reconocer el derecho al

aprovechamiento de las ventajas fiscales como un componente más del ejercicio ordinario de ciertas libertades comunitarias (en especial la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento) y las exigencias de limitar la competencia fiscal. En especial, ante el fracaso del proceso armonizador y la irrupción en el escenario de los Estados miembros de los países de la antigua Europea del Este, con agresivas políticas de reducción de tipos de gravamen¹².

En esta línea, y ante el fracaso del proceso armonizador de la imposición directa, se sitúa la utilización del régimen de ayudas de Estado como vía alternativa a la lucha contra la competencia fiscal desleal. Así lo señala el Código de Conducta, que otorga un relevante papel a las ayudas de Estado en la erradicación de la competencia fiscal desleal.

La prohibición de ayudas de Estado se contempla en el art. 87,1 del Tratado de la Unión Europea, según el cual “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Este precepto se ha revelado como un instrumento contra las prácticas fiscales desleales de los Estados, y de los diferentes entes territoriales pertenecientes a los mismos, de manera que la Comisión podría declarar contrarias al art. 87,1 del Tratado aquellas medidas, incluidas las de carácter tributario, que vulneren los fines del Código de Conducta¹³.

En este sentido, el instrumento para un control de las ayudas de Estado formalizadas a través de previsiones tributarias es el concepto de *medida fiscal selectiva*, aceptado por el Reglamento CE 659/1999, de 22 de marzo como una especie del género más amplio de las ayudas de Estado. Ello supone, como destaca SOLER ROCH, que el principio general de prohibición de ayudas de Estado ilegítimas se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, en cualquiera de sus nive-

¹².-Véase al respecto, MALDONADO GARCIA-VERDUGO, A., “Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias”, *Crónica Tributaria*, nº 9, 2001, pag. 46.

¹³.-MARTIN JIMENEZ, A., “El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87,1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001, pag. 102.

les de organización territorial, “constituyendo de este modo, una importante limitación a tener en cuenta en el ejercicio del poder tributario y por ende, un elemento condicionante de las políticas fiscales nacionales”¹⁴.

III. LA SENTENCIA DEL CASO AZORES.

La sentencia del TJCE relativa al régimen fiscal de las Azores se enfrenta por primera vez a un conjunto de ventajas fiscales concedidas por una región de un Estado miembro, y en concreto, ventajas consistentes en la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores¹⁵. La sentencia, además, parte, como una especie de verdad apodíctica, de que “...no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro”.

Esta resolución del Tribunal de Luxemburgo tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto por Portugal, el 24 de febrero de 2003, con arreglo al artículo 230 del Tratado, actuando como coadyuvantes España, Gran Bretaña e Irlanda del Norte (aunque hubo otros alegantes como el gobierno regional de las islas de Alland, en Finlandia), contra 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. La resolución entendía que estas medidas eran constitutivas de ayudas de Estado y contrarias al artículo 87,1 del Tratado de la Unión europea.

¹⁴ -SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, pag. 4.

¹⁵ -Existe un precedente de medidas fiscales ventajosas en la República portuguesa, ligadas al régimen fiscal de las Azores y al resto de territorios insulares; el art. 25 del Estatuto de Beneficios Fiscales, incluía una exención para los beneficios derivados de procesos de privatización. Así, las las Sociedades Gestoras de Participaciones Sociales podían beneficiarse del régimen de exención de la zona franca de Madeira, concedido antes del 31 de diciembre de 2000. Ello suponía exención en el impuesto portugués de sociedades con relación a los ingresos generados de sus participaciones en otras sociedades domiciliadas en Madeira y Azores. Si el beneficio se hubiera obtenido entre el 1-I-2003 y el 31-XII-2003, no estaría exento pero se gravaría a un tipo entre el 2 % y el 3%.

Esta reducción de tipos se aplica en el territorio de las Azores, archipiélago al cual el ordenamiento constitucional portugués atribuye autonomía para fijar sus propios ingresos fiscales. Esta autonomía fue definida en el orden interno portugués por Ley 13/1998 de 24 de febrero, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas, que reserva al Estado portugués mecanismos de control en el ejercicio de la autonomía, en aras del principio de solidaridad.

Fue esta Ley 13/1998 la que dispuso que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyesen ingresos de las Regiones Autónomas en las condiciones que ella misma establece, permitiendo a la región de Azores adoptar la decisión de disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30% de los tipos previstos por la legislación nacional. Y en concreto, el órgano legislativo de las Azores adoptó mediante Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, una reducción de tipos aplicable automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas), que pueden llegar hasta el 20% en el impuesto sobre la renta y hasta el 30 % en el impuesto sobre sociedades.

La Comisión, mediante la citada decisión de 11 de diciembre de 2002, objeto de este recurso, consideró que estas reducciones de tipo eran ayudas de Estado ya que "...proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto" y "la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que..." "equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales". Y, en concreto, la Comisión apreciaba el carácter selectivo de tales medidas retomando su vieja teoría de que sólo las medidas de alcance general, esto es, referidas a la totalidad del territorio del Estado no pueden considerarse selectivas, lo que es tanto como consagrar la regla de la *selectividad territorial*. En el caso de las ayudas cuestionadas hay selectividad, sencillamente, porque la reducción de tipos como medida fiscal favorece "a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas".

Sobre esta cuestión, el TJCE ha venido a sentar una interesante doctrina al intentar delimitar por vía jurisdiccional en qué casos una medida adoptada por una región o ente subcentral puede ser calificada como "selectiva" y, por tanto, resultar constitutiva de ayuda de Estado, y sobre

todo, para resolver la cuestión de si el marco de referencia para apreciar la selectividad debe ser necesariamente el ámbito territorial del Estado miembro. El pronunciamiento del TJCE responde a que el Gobierno portugués basaba fundamentalmente su oposición a la incompatibilidad de las reducciones del régimen de las Azores, en la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, y en el hecho de que la Comisión tomó como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Por tanto es fundamental aclarar si para apreciar la selectividad de una medida es o no necesario situarla en un marco de referencia nacional.

Y esta es la cuestión más importante que se dilucidaba en la presente sentencia, al margen de si tales reducciones están o no amparadas por la excepción del sistema tributario nacional (excepción que, como señalamos, con carácter general, no se ha venido admitiendo). Y, así, para el TJCE, en su fundamento 54, el criterio de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado, requiere que se examine si 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 (así las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C143/99, Rec. p. 18365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C308/01, Rec. p. 14777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C172/03, Rec. p. 11627, apartado 40).

Pues bien; a juicio del TJCE, para que una medida fiscal adoptada por un ente territorial diferente al Estado y de carácter subcentral no pueda catalogarse como ayuda de Estado debe reunir ciertos requisitos, que en el futuro van a constituir una especie de *guía tipológica* de los incentivos aprobados por las regiones autónomas dentro de los Estados de la Unión Europea.

El *primer requisito* será el de que la normativa fiscal a través de la que se introduce el beneficio fiscal de alcance territorial, sea aprobada por una autoridad territorial que, desde el punto de vista administrativo cuente con un estatuto político que la configure como una Administración territorial distinta de la del Estado. Así, los fundamentos 57 y 58 de la sentencia Azores recuerdan que el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, sino que puede referirse a una *entidad infraestatal* siempre que

“cuenta 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, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”.

Como puede apreciarse, el TJCE hace lo que no suele hacer; dar relevancia al aspecto institucional interno del Estado frente a la regla tradicional de la autonomía institucional y de la irrelevancia de la organización territorial interna a efectos del cumplimiento de los fines del Derecho Comunitario. Y ello, teniendo en cuenta que en Europa coexisten diversos modelos de organización territorial, desde el Estado español de las Autonomías, hasta el *federalismo cooperativo* alemán¹⁶ o el Estado regional italiano¹⁷. Pero el Tribunal no se pronuncia (tampoco cabría esperar que lo hiciese) sobre cómo debe ser esa autonomía para que tenga capacidad de adoptar medidas que no constituyan ayudas de Estado.

Así caben hacerse varias preguntas; ¿la autonomía se define a partir de una norma institucional básica que sea una norma propia de un ente autónomo o puede ser una norma del Estado central a través de la que se *concede* autonomía?. Aunque la sentencia no se pronuncia, no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que exista este requisito de autonomía. Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, pueda perseguir. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva¹⁸, lo que llevará a los entes territoriales autónomos a definir, como dice

¹⁶ - Articulado como “federalismo de cooperación” a partir de las llamadas “tareas comunitarias” previstas en el art. 104, a, 4) de la *Grundgesetz*; véase ALBERT ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1988, págs. 343 y ss.

¹⁷ - Véase BALADORE PALLIERI, G., *Diritto Costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1970, 9ª ed., pag. 365. Sobre las fórmulas italianas de descentralización “orgánica y funcional”, MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, t. I, decima edizione, Cedam, Padova, 1991, págs. 633 a 638.

¹⁸ - SIMON ACOSTA, E., “La proyectada autonomía financiera regional”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, pag. 591.

MORTATI, un ordenamiento jurídico propio¹⁹. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente, a nuestro juicio, capacidad para definir un sistema tributario. Circunstancia que no cumplen en España todas las Comunidades Autónomas, sino sólo las de régimen foral. Las Comunidades Autónomas de régimen común no pueden diseñar un sistema tributario sino que pueden ejercer ciertas competencias normativas (de las que se excluyen las relativas a la ubicación de empresas, salvo lo relativo a la bonificación de empresas familiares prevista en el artículo 20, 2, c) de la Ley 29/1987, del ISD) y crear impuestos con el límite del art. 6, 2 de la LOFCA, que dispone que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado” (principio de separación). El concepto de “sistema” excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias, exigiendo una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de “sistematización”²⁰. Pero a nuestro modo de ver, no es exigible una capacidad para tener un sistema fiscal propio para disponer de la autonomía que enerva la posible adopción de medidas fiscales selectivas. Bastará que las entidades infraestatales tengan capacidad para definir una normativa tributaria propia. Por eso parece que, en principio, no sólo los territorios forales dispondrían de una autonomía que excluiría la adopción de medidas fiscales selectivas.

El *segundo requisito* que exige el TJCE sería la llamada autonomía de procedimiento. O lo que es lo mismo, que la norma que crea la ventaja fiscal se elabore y apruebe sin interferencias del Estado central y sin que éste pueda intervenir en su contenido. Así, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido” (Fundamento 57).

¹⁹ - MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., pag. 11.

²⁰ - Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, “sistematizar” equivale a “organizar según un sistema” y un sistema es un “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí”.

A nuestro juicio, y ante la falta de una mayor aclaración, creemos que la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En ese caso, como dice el Fundamento 58 de la sentencia Azores, la medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de éste en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos.

Por eso, en el caso de los territorios históricos vascos, no deben constituir una excepción a su condición de territorios autónomos a efectos de esta sentencia la existencia el que las normas forales vascas deban respetar “la estructura general impositiva del Estado” o una “presión fiscal equivalente” o el carácter reglamentario de las disposiciones forales aprobadas por las Diputaciones, que permiten su control por los órganos jurisdiccionales ordinarios del Estado.

Un *tercer requisito* propuesto por la sentencia objeto de análisis es el de que legislación tributaria regional, para no ser selectiva, deba ser de aplicación general al conjunto de las empresas que operen en dicho territorio, sin que existan criterios selectivos. Así lo establece el fundamento 58, cuando señala que habrá que comprobar “si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia”. También este requisito va a suscitar importantes problemas prácticos, porque habrá que diferenciar las medidas fiscales que sólo se aplican a ciertas empresas dentro del ámbito territorial del ente infraestatal (las *mini-vacaciones* fiscales se aplicaban a través de un procedimiento excesivamente discrecional) de las que tienen alcance general en todo el territorio de la región, por ejemplo un tipo de gravamen. De esta

manera, podría llegarse a la conclusión que un tipo de gravamen comparativamente inferior al resto del Estado, pero aplicado a todos los sujetos en el ámbito territorial del ente subcentral (siempre que se cumplan los demás requisitos y que esta reducción de tipos no resulte compensada por el Estado) nunca sería una medida territorialmente selectiva. Ello, excluiría, por lo tanto, una comparación de presiones fiscales entre la región y el resto del Estado para apreciar la existencia de ayudas de Estado en forma de beneficios fiscales.

Si aplicamos esta conclusión a los territorios históricos, resulta que la única disposición que no tendría el carácter de medida fiscal selectiva sería el tipo de gravamen más reducido del Impuesto sobre Sociedades. Pero, desde luego, la sentencia del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, no ampararía medidas como las las vacaciones fiscales de 1994, las *mini-vacaciones* de cuatro años de rebaja en el Impuesto sobre Sociedades de 1996 o el crédito fiscal del 45 % para grandes inversores de 1997.

Por último, el *cuarto requisito*, que ha sido decisivo para que el TJCE se pronunciase en contra de las subsistencia de las rebajas fiscales en el archipiélago de las Azores, es aquel según el cual, para que no nos encontremos ante una medida fiscal selectiva, las autoridades regionales deben asumir el coste recaudatorio que se produzca sin que el Gobierno central les pueda compensar. Así lo dispone la sentencia en el fundamento 67: “de lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”.

Como decimos, este ha sido un argumento crucial para que la sentencia dispusiese que el régimen de reducciones de tipos de gravamen de las Azores constituía una medida fiscal selectiva, en tanto el Gobierno portugués no acreditó que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de tales las reducciones. Y ello,

porque en el caso portugués, esa merma recaudatoria sí se ve compensada por transferencias presupuestarias previstas expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98. No se ha admitido el argumento de que tales compensaciones se establecen con la finalidad de reducir los diferentes niveles de desarrollo entre las distintas regiones portuguesas, pues la previsión de estas transferencias aparece indisolublemente unida a la rebaja de tipos impositivos.

También este requisito va a plantear muchos problemas, pues será necesario evaluar el tipo de compensación que establezca el Estado para saber si la misma excluye la existencia de una verdadera autonomía financiera. Una interpretación razonable de la sentencia debería llevarnos a pensar que sólo son “compensaciones” que erosionen la autonomía y determinen la existencia de una medida fiscal selectiva las directamente ligadas a la reducción de tipos o a la ventaja fiscal. Esto es, aquéllas respecto a las cuales quepa deducir que se han incluido con la prioritaria finalidad de ser una compensación correlativa para un beneficio fiscal adoptado y que no se habrían previsto si el ente subcentral no hubiera establecido el beneficio fiscal. No se incluirán, por tanto, las compensaciones de carácter general inspiradas en motivaciones de solidaridad²¹, como las que reciben los *länders* a través del ajuste financiero secundario (*Finanzausgleich*)²².

También se suscitara la duda de si sólo habría que tener en cuenta las compensaciones expresamente establecidas en la norma como tales o también la denominada *compensación silenciosa* (*Stillfinanzausgleich*), esto es, el efecto de compensación no previsto cuando normas

²¹.-Sobre las mismas, véase MOLDES TEO, E.: “Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: la perspectiva constitucional”, *RDFHP*, nº. 144, 1979, pag. 1103; MORETTI, G.C.: *La potestà finanziaria delle Regioni*, Giuffrè, Milán, 1972, pags. 32 y ss.

²².-El principio de compensación financiera en la doctrina alemana, incluye el *principio de ordinalidad*. Se trata de un principio que se ha manejado mucho en Alemania, y que aparece citado en la sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 11 de noviembre de 1999, sobre la *Finanzausgleichgesetz*. La sentencia en virtud de la cual el Tribunal Constitucional alemán dictó su doctrina tuvo su origen en una reclamación de los *länder* de Bayern, Baden-Württemberg y Hessen. La esencia del principio consiste en la afirmación efectuada por el máximo órgano de interpretación de la Constitución alemana, de que la posición relativa de un *länder* en términos de *renta per cápita*, no puede quedar alterada a consecuencia de la aplicación de los mecanismos de nivelación.

del Estado provocan una alteración sobrevenida y unilateral de las reglas de reparto de las fuentes de financiación entre el Estado central y los territorios autónomos. Pensemos, por ejemplo, en el supuesto en el cual tras la aprobación por una norma del ente infraestatal de un beneficio fiscal de ámbito estrictamente territorial, el Estado central reduce la presión fiscal de las entidades o empresas públicas del ente subcentral, reconociéndoles créditos fiscales que constituyen una compensación encubierta o reconoce a las entidades o empresas públicas de los entes subcentrales la devolución del IVA en cuantía superior a la que les corresponde²³. Creemos que, en ambos casos, hay que hablar de compensación, aunque en el segundo supuesto sea más difícil de detectar.

Por último, se plantea el TJCE si concurriría en este caso la excepción que justificaría la adopción de estas medidas *por la naturaleza o estructura del sistema fiscal*, en este caso, portugués. Ya hemos hablado del escaso predicamento que entre la Comisión ha encontrado esta pretendida excepción, aunque el TJCE la ha valorado en alguna ocasión, aunque sin aclarar qué se entiende por *naturaleza del sistema fiscal tributario*²⁴. Pues bien, en este caso el TJCE rescata esta posible excepción para negar su concurrencia. Así, afirma que una medida como la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta “que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución”, sin que sea argumento a considerar la posible influencia de la insularidad de las Azores en la capacidad económica de sus residentes (fundamento 82)²⁵. La resolución termina afirmando que

²³.-Véase, al respecto, MARTIN FERNANDEZ, F.J., “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 1998, pag. 3.

²⁴.-Salvo la sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2003 (As. T-92/00 y T-103/00) que ha identificado la naturaleza del sistema fiscal con la “coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general”; véase SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, op. cit., pag. 4.

²⁵.-Así se afirma en el Fundamento 82, que “si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la

“el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general”. Afirmación que tiene su importancia, en tanto “rescata” una excepción, que habrá que entender aplicable en todos los casos en que la misma resulte suficientemente acreditada. Por tanto, habrá que aceptar las medidas que responden a la lógica interna del sistema fiscal de un Estado como excluyentes de la concurrencia de una ayuda de Estado, si el Estado puede probar que vienen avaladas por exigencias de funcionamiento y eficacia del sistema.

IV. CONCLUSIONES.

Tras las sentencia del caso Azores, el TSJ del País Vasco formuló una cuestión prejudicial el 27 de septiembre de 2006, para que el Tribunal de Luxemburgo aclare si el régimen foral vasco cumple los requisitos formulados en la sentencia. Al margen de ello, esta sentencia da unas pautas generales para entender cuándo una medida fiscal adoptada por un territorio con autonomía dentro de un Estado miembro puede constituir una medida fiscal selectiva, subgénero de la ayuda de Estado.

En España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas. Sin embargo, sólo quedarían excluidas las medidas de aplicación general (reducciones de tipos de gravamen, de mínimos exentos, bonificaciones como las previstas respecto al ISD o IRPF) y no los singulares incentivos fiscales. Y sólo quedarían en tanto se adopten con una autonomía procedimental, cuyo alcance no aclara la sentencia, y excluyéndose cualquier género de compensación. Sin que la posible excepción general de la *naturaleza o estructura del sistema fiscal* haya quedado suficientemente aclarada. Ello supone, a nuestro juicio, que no puede basarse en la supuesta estructura autonómica del sistema español una aceptación generalizada de que los incentivos fiscales de las Comunidades Autónomas, carecen de la condición de ayuda de Estado.

Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo”.

En tanto no se garantiza que las normas fiscales autonómicas respetan la autonomía de procedimiento y la ausencia de compensación, no se disipará la posible existencia de una medida fiscal selectiva. Por tanto, seguirá gravitando la duda en torno a decisiones de las Comunidades Autónomas en el campo de la imposición medioambiental (no se ha admitido con carácter general la excepción de protección del medio ambiente) como el ICA gallego, diseñado de facto para un número muy reducido de contribuyentes y cuyo alcance general es más que dudoso.

O medidas tributarias como las contenidas en la Ley 14/2001, de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que regula el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito. Este impuesto tiene como hecho imponible, "...la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley y que comporten la obligación de restitución" (art. 3 de la Ley). La posibilidad de hallarnos ante una ayuda de Estado se situaría en el régimen de las exenciones específicas, previsto en el artículo 7, y en concreto, en la previsión de una exención para "las inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura competente en Política Financiera"²⁶. Habrá que valorar la posible concurrencia de una medida fiscal selectiva, aunque difícilmente podrá considerarse que es una ayuda de Estado la mera previsión de un régimen de exenciones a las empresas que realicen inversiones en el territorio de la Comunidad autónoma extremeña. Se trataría de una previsión de alcance general, ya que el hecho de que la exención se aplique sólo a las empresas inversoras no es más que la lógica consecuencia de que una exención va a beneficiar exclusivamente a quien realiza el presupuesto previsto en su norma reguladora.

²⁶ -La Ley añade que "las Leyes de Presupuestos de cada año señalarán los sectores sociales o económicos que tendrán la condición de utilidad o interés para la región. La Obra Benéfico Social efectivamente invertida que esté autorizada o acordada, según los casos, con aquella Consejería, tendrá la condición de interés regional a los efectos de este apartado, y, en los mismos términos, las cantidades que las Cooperativas de Crédito destinen al Fondo de Educación y Promoción". Véase al respecto, GALAPERO FLORES, R., "El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito"; *Nueva Fiscalidad*, nº 5, agosto-septiembre, 2002, pag. 59.