

## **Las ayudas de Estado en las llamadas “vacaciones fiscales”.**

*Fernando Díez Estella, Doctor en Derecho, Profesor de Derecho Mercantil; y Fernando Díez Moreno, Doctor en Derecho y Abogado del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.*

**SUMARIO** I. Planteamiento. II. Delimitación del tema. III. La Decisión de la Comisión 93/337/CE de 10.5.1993. IV. Las cuestiones prejudiciales C-400 a C-402/97. V. Los asuntos “Ramondín” y Daewoo”. VI. La sentencia “Azores” del TJ de 6.9.2006. VII. La doctrina legal sobre las competencias tributarias del País Vasco. 1) La sentencia TJ de 11.9.2008. 2) Las sentencias TSJPV de 22.12.2008. VIII. Gibraltar consagrado como paraíso fiscal. IX. Conclusiones.

### **I. Planteamiento.**

Las “vacaciones fiscales” son una de las consecuencias del régimen tributario propio de algunas Comunidades Autónomas en España, concretamente el País Vasco y Navarra. Por lo que se refiera al primero, uno de los rasgos más destacables, es su alto nivel de conflictividad. Sólo ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJ), se han planteado más de 40 asuntos, que han dado lugar, por el momento, a 7 sentencias, bien del Tribunal de Primera Instancia (en adelante TPI), o bien del TJ. Es cierto que dicho número de 40 debe ser matizado porque en gran número de supuestos, los recursos se interponen contra actos sustancialmente idénticos de las 3 Diputaciones Forales, o por estos tres organismos, por lo que puede decirse que la mayor parte de las actuaciones procesales se han producido de forma triplicada, que normalmente se acumulan a efectos de dictar sentencia.

Por el contrario, dicho número se agravaría si computáramos los recursos interpuestos en las instancias nacionales, ya sea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante TSJPV), la Audiencia Nacional (en adelante AN), el Tribunal Supremo (TS), e incluso el Tribunal Constitucional (TC).

Esta conflictividad se manifiesta también en la diversidad de partes que actúan ante el TJ, según el tipo de asunto. Así, el recurrente puede ser la Comisión, previa denuncia (normalmente de otra Comunidad Autónoma), contra las normas forales de cada una de las Diputaciones ante el TPI, contra cuyas sentencias cabe recurso de casación ante el TJ, sólo por motivos fundados en derecho.

En otras ocasiones es el Estado Español quien recurre las normas forales ante el TSJPV, el cual, sin perjuicio de los recursos que procedan contra sus sentencias, plantea cuestiones prejudiciales ante el TJ.

En tercer lugar, las propias Diputaciones Forales recurren ante el TPI las Decisiones de la Comisión declaratorias, en su caso, de la vulneración de la normativa comunitaria, cuyas sentencias son también recurribles en casación, con iguales limitación en cuanto a los motivos.

Por último, las Comunidades Autónomas limítrofes con la del País Vasco, o las Federaciones o Confederaciones de Empresarios o los Sindicatos, pueden recurrir directamente ante el TSJPV o denunciar a la Comisión las normas forales que consideren contrarias a la legalidad comunitaria, o personarse como coadyuvante en recurso interpuesto por otros actores.

Como detalle característico de esta conflictividad debe destacarse la posición especialmente delicada que se ve obligada a sostener el Estado español (el “Reino de España” en los términos procesales del TJCE), entendido como Administración Central del Estado, pues en ocasiones se abstiene de intervenir, especialmente en los recursos directos que interpone la Comisión; en otras ocasiones, es el demandante directo ante los Tribunales vascos, que puede conducir al planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJ; en otras, incluso, debe enfrentarse procesalmente a Comunidades Autónomas, ante los Tribunales europeos, que pertenecen a la misma opción política que el Gobierno Central, apoyando normas forales cuya conformidad podría no tener plenamente asumida.

En este sentido no puede olvidarse que el Concierto Económico del País Vasco y su régimen tributario, derivan de una ley aprobada en el Parlamento y que, en consecuencia, forma parte del sistema tributario español, que vincula al Estado, aunque pueda discutir algunas normas de aplicación.

Por último, debe tenerse en cuenta el eventual uso político que se ha hecho en alguna ocasión de los recursos interpuestos ante el TSJPV o ante el TJ, utilizándolos como arma de presión o de negociación a la hora de renovar la Ley del Concierto, como tendremos ocasión de ver más adelante.

## **II. Delimitación del tema.**

Ante un panorama como el descrito se impone la delimitación del tema a abordar, porque las cuestiones que se plantean en tan abundante muestrario de recursos y partes intervinientes son muy numerosas, tanto las de naturaleza procesal (legitimaciones, inadmisibilidades, etc.), como de naturaleza material.

En consecuencia, nos limitaremos al análisis de las valoraciones y calificaciones que las llamadas, impropia pero muy descriptivamente, “vacaciones fiscales”, que, en

ejercicio de sus competencias tributarias, concedieron las Diputaciones Forales en diferentes circunstancias y momentos, puedan tener como ayudas de Estado.

Desde un punto de vista formal, se debe tener en cuenta la competencia de las Diputaciones Forales para conceder determinados beneficios fiscales. Estos beneficios se aplican en el ámbito del Impuesto de Sociedades y del IRPF, fundamentalmente. Así, se establecen, según los casos, tipos más reducidos en Sociedades; o bonificaciones en la cuota por la creación de nuevas empresas, por inversiones en activos fijos materiales, por inversiones en I+D, por inversiones en fomento de la exportación, por amortización de activos nuevos, por capitalización de pequeñas empresas, por contratación o formación de personal, por aportación a reservas para inversiones productivas, mejora del medio ambiente, ahorro energético, etc. En el ámbito del IRPF, se conceden bonificaciones por los mismos conceptos en actividades empresariales o profesionales en régimen de estimación directa.

En ambos casos (Sociedades e IRPF), el sujeto pasivo debe tener su domicilio fiscal en el País Vasco, o realizar al menos el 25% de su actividad en dicho territorio.

Desde el punto de vista material, se trata de analizar, como hemos anticipado, si las medidas mencionadas en el apartado anterior, deber ser calificadas como “ayudas de Estado”, por aplicación del Derecho comunitario europeo, y si así fuera, si debieron ser comunicadas a la Comisión con carácter previo a su aprobación, por lo que serían nulas si no se hubiese cumplido dicho trámite.

### **III. La Decisión de la Comisión 93/337/CE de 10.5.1993.**

Esta Decisión<sup>1</sup> constituye el primer antecedente que nos interesa destacar a los fines que pretendemos. En ella la Comisión consideró incompatibles con el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante TCE), sobre ayudas de Estado, las medidas fiscales adoptadas en 1988 por las Diputaciones Forales, con un contenido análogo o similar a las mencionadas en el apartado 6 anterior, por haberse concedido de manera contraria al artículo 43 TCE (sobre libertad de establecimiento). En la Decisión se instaba a España para que modificase el régimen fiscal del País Vasco con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al derecho de establecimiento, antes del 31 de diciembre de 1993.

Aparece así el primer criterio basado en el principio de no discriminación: favorecer a determinadas empresas o producciones, esto es, el criterio de selectividad material

Sorprendentemente, la Decisión no fue impugnada ni por las Diputaciones Forales, ni por el Reino de España. Su cumplimiento se llevó a cabo mediante la introducción de la Disposición Adicional 8ª en la Ley de Medidas de Acompañamiento de 1994, Ley 42/1994, de 30 de diciembre, en las que se reconocía a las Sociedades el derecho al reembolso por el Estado de las cantidades pagadas en exceso en el Impuesto de Sociedades, si se hubieran acogido a la legislación del País Vasco. Es decir, que las Sociedades que operan en el País Vasco, sin la condición de residentes, y por ello sujetas al derecho del Estado, y que no se hubieran podido acoger a los beneficios de la normativa vasca, tenían derecho de devolución por parte de la Administración Tributaria Estatal de la diferencia.

También de manera sorprendente, la Comisión consideró ejecutada su Decisión y se aquietó a la misma, enviando un escrito a la REPER el 3 de febrero de 1995, en el que estimaba que el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 43 TCE.

#### **IV. Las cuestiones prejudiciales C-400/97 a C-402/97.**

En los meses de junio y julio de 1993, las tres Diputaciones Forales del País Vasco aprobaron unas Normas Forales<sup>2</sup> con medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, que estarían en vigor hasta el 31.12.1994.

Adviértase que estas normas se aprueban inmediatamente después de que la Comisión aprobase su Decisión 93/337/CE, y mucho antes de que se aprobase, a finales de 1994 la Disposición Adicional 8ª en la Ley de Medidas, a que nos hemos referido anteriormente.

Las Normas Forales de junio y julio de 1993, fueron impugnadas por el Estado español ante el TSJPV en junio y octubre de 1994, entre otros motivos, por ser contrarias a los artículos 87 y 43 TCE, al excluir de los beneficios fiscales a los ciudadanos y a las sociedades de otros Estados miembros que ejercían actividades económicas en el País Vasco, pero no eran residentes en territorio español. El TSJPV planteó el 30.6.1997 tres cuestiones prejudiciales ante el TJ (asuntos C-400/97 a C-402/97), preguntando si se oponían a los artículos 43 y 87 TCE unas medidas fiscales a las que pueden acogerse exclusivamente los sujetos pasivos con domicilio fiscal en el País Vasco o que realicen una actividad superior al 25% del volumen de negocios, pero no las personas físicas o jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la CE.

Pero en junio de 1997, cuando el TSJPV plantea las cuestiones prejudiciales mencionadas en el apartado anterior, había cambiado el Gobierno de la Nación que recurrió en 1994 las Normas Forales. Y más decisivo aún, el nuevo Gobierno estaba negociando una nueva Ley del Concierto Económico, que debía sustituir, por imperativo legal, a la Ley 27/1990, de 26 de diciembre. Además debe recordarse que la Legislatura que comenzó en 1996, el Gobierno en minoría tenía el soporte parlamentario, entre otros, del PNV, partido gobernante en el País Vasco. Con estos antecedentes es fácil comprender que, como elemento de negociación del nuevo Concierto, se encontrasen las cuestiones pendientes de decisión ante el TSJPV y el TJ.

Y así fue. La nueva Ley del Concierto Económico se aprobó el 4.8.1997, Ley 38/1997, el Estado desistió de sus recursos ante el TSJPV, y este retiró las cuestiones prejudiciales del TJ, quien por auto de 16.2.2000 declaró el archivo de actuaciones.

Pero antes de que se aprobase el auto de archivo de actuaciones, el Abogado General, Sr. A. Saggio, había emitido sus Conclusiones el 1.7.1999<sup>3</sup>. Y aunque es sabido que las Conclusiones de los Abogado Generales no vinculan al TJ, también lo es la importancia doctrinal de las mismas y el valor interpretativo de sus criterios y propuestas. Por ello, y a nuestros efectos, estas conclusiones tienen gran importancia como hito del camino que estamos recorriendo, para configurar la evolución de la jurisprudencia de TJ, aunque siempre quedará la incógnita de si tales Conclusiones habrían sido acogidas o no por el TJ.

El Abogado General vino a sostener en sus conclusiones que:

- El principio “solve et repete” no elimina la discriminación<sup>4</sup>.
- Existe en la normativa vasca un trato diferente en función del domicilio fiscal. Por lo que *“admitir que el Estado miembro donde se encuentre el establecimiento puede aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría... de su contenido a esta disposición”*<sup>5</sup> (la derivada de los artículos 43 y 48 TCE según la cual el domicilio de las sociedades sirve para determinar la sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado)<sup>6</sup>.
- No es aplicable el criterio de “coherencia del sistema tributario”: *“para justificar medidas nacionales restrictivas de la libertad de establecimiento y de prestación de servicios, requiere la existencia de un vínculo directo entre tributación y deducción dentro de un mismo sistema tributario. En particular, es preciso que exista una relación de compensación entre las cantidades*

*recaudadas por el Estado como consecuencia de la tributación y las devueltas a los contribuyentes en forma de deducción*”<sup>7</sup>, por lo que el Abogado General no cree que en el presente caso pueda hablarse de la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario español.

- La ayuda de Estado debe valorarse en función de tres criterios:
  - La imputabilidad al Estado español, de manera que comprende todas las ayudas financiadas con recursos públicos, bajo cualquier forma, por entes locales o regionales, cualquiera que sea su estatuto y denominación<sup>8</sup>.
  - Que la intervención, bajo cualquier forma, alivie las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa<sup>9</sup>
  - Que las medidas sean selectivas, esto es, que no se trate de medidas generales de política económica, sino ayudas exclusivas a empresas domiciliadas en el País Vasco. Volveremos sobre este criterio más adelante.

En resumen, el Abogado General, en base a una jurisprudencia consolidada, considera que todas las medidas que impliquen ventajas, limitadas a empresas con domicilio en una determinada zona geográfica, son imputables al Estado de que se trate, y no pueden considerarse medidas de carácter general dentro del sistema tributario del Estado.

Aparece entonces el segundo criterio, aunque todavía no se había consagrado jurisprudencialmente, el de selectividad regional o territorial: favorecer a empresas o producciones en un determinado territorio.

## **V. Los asuntos “Ramondín” y “Daewoo”.**

Mencionamos estos asuntos porque constituyen un ejemplo concreto y práctico de las consecuencias que pueden producir las vacaciones fiscales en la economía real.

En el caso de “Ramondín”, se trataba de la aplicación en Álava de unas Normas Forales aprobadas en 1994 y 1996. La primera otorgaba un crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones que excedan de 2.500 millones ptas., durante 1995, aplicable a la cuota de Sociedades; y la segunda, otorgaba reducciones del 99%, 75%, 50% y 25%, en la base imponible del Impuesto de Sociedades, para la sociedades que iniciaran su actividad y durante cuatro periodos impositivos consecutivos.

La empresa “Ramondín” dedicada a la fabricación de tapones para botellas de vino, o cava, o bebidas de alta calidad, establecida en La Rioja, se traslada a Álava (deslocalización), para obtener los beneficios fiscales. El otorgamiento de tales beneficios fue denunciado por La Rioja ante la Comisión Europea, que aprobó la Decisión 2000/795/CE, declarando tales beneficios fiscales como ayudas de Estado, y condenando al Reino de España a su recuperación. Esta Decisión fue recurrida por la Diputación de Álava y por “Ramondín”<sup>10</sup> ante el TPI, que desestimó los recursos acumulados. La sentencia del TPI fue recurrida en casación<sup>11</sup> ante el TJ, que desestimó el recurso, sin entrar en el fondo del asunto, por considerar que se había introducido un motivo nuevo, sobre el que no había podido pronunciarse el TPI.

El motivo nuevo que condujo a la desestimación de la casación fue que los recurrentes alegaron ante el TJ que las medidas fiscales estaban excluidas como tales del ámbito de aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado, y que solo resultaba aplicable a partir de las conclusiones del ECOFIN de diciembre de 1997 y de la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, en relación con la fiscalidad directa de las empresas<sup>12</sup>.

En el caso “Daewoo”, se trataba de unas Normas Forales de Álava, similares a las mencionadas en el apartado 24 anterior, aprobadas en 1994, pero prorrogadas hasta 1999. La empresa firmó un convenio de colaboración con las autoridades autonómicas vascas por cuya virtud aquella se comprometió a instalar una fábrica de frigoríficos en el País Vasco, con una inversión prevista de 11.835 millones de ptas, otorgando la Diputación de Álava el crédito fiscal del 45%.

La Asociación Nacional de Fabricantes de Línea Blanca (ANFEL), y el Consejo Europeo para la Fabricación de Aparatos Domésticos (CECED) presentaron denuncia ante la Comisión Europea, quien por Decisión 1999/718/CE declaró ayuda de Estado el crédito fiscal concedido, incompatible con el mercado común, e instó al Reino de España a retirar los beneficios derivados de la ayuda. La Decisión fue recurrida ante el TPI<sup>13</sup>, que desestimó los recursos, y contra la desestimación se interpusieron recursos de casación<sup>14</sup>, que también fueron desestimados por el TJ, entre otros, por el mismo motivo contenido en la sentencia “Ramondín”, mencionado en un apartado anterior<sup>15</sup>.

## **VI. La sentencia “Azores” del TJ de 6.9.2006.**

Esta sentencia<sup>16</sup> tiene una gran importancia en la evolución de la jurisprudencia del TJ. Se trataba de un recurso de anulación interpuesto por la República Portuguesa contra

la Decisión de la Comisión 2003/442/CE, que declaraba incompatible con la normativa comunitaria parte del régimen fiscal contenido en el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A de 20.1.1999 del órgano legislativo de la Región de las Azores, concretamente la reducción de los tipos del Impuesto de Sociedades y del IRPF a sujetos pasivos domiciliados en la región, con el fin de superar las desventajas estructurales intrínsecas a una región insular y ultraperiférica, reducciones que podían llegar al 30% en el primero y al 20% en el segundo.

La Comisión sostenía que se trataba de ventajas que aligeraban la carga financiera de los sujetos pasivos; que eran concedidas por el Estado, con independencia de la forma; que afectaban a la competencia y a los intercambios comerciales; y que eran selectivas, por cuanto que favorecían a determinadas empresas o producciones y no se extendían a todo el territorio del Estado.

Deteniéndonos exclusivamente en el criterio de selectividad, la República Portuguesa argumentaba que no son medidas selectivas porque se aplican a todas las personas físicas o jurídicas establecidas en la región de las Azores, y han sido aprobadas por una autoridad legítima regional. Frente a ello la Comisión sostiene que una distinción basada en la autoridad concedente de las ayudas privaría del efecto útil al artículo 87 TCE<sup>17</sup>.

El Tribunal de Justicia se pronuncia, por primera vez, sobre los criterios que han de aplicarse, en materia de ayudas de Estado regionales, para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados por una entidad infraestatal de un Estado miembro cumplen el criterio de selectividad. Y así en su apartado 67 declara que:

*“Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, 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. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”.*

En relación con el primero de los requisitos, **Estatuto político distinto**, el TJ señala que el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal a efectos del concepto de ayuda de Estado no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo de una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En este sentido el apartado 58 declara lo siguiente:

*“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central 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. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación jurídica y fáctica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate”.*

Por tanto para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el resto del Estado, ha de examinarse 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 empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia<sup>18</sup>. En tal sentido la sentencia señala que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A<sup>19</sup>.

En relación con el segundo de los requisitos, **intervención directa del poder Central**, el TJ considera que la entidad infraestatal debe disponer, no solo de la

competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo, sino que esas facultades debe ejercerlas con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central. Así el apartado 68 de la sentencia declara que:

*“... 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 [...] 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...”*.

Esta autonomía de órganos de Gobierno y de competencias en materia fiscal, es también reconocida por el TJ a la región de las Azores, como hemos visto anteriormente.

Y en cuanto al tercero de los requisitos, **no compensación de ayudas**, el mismo apartado 68 de la sentencia, in fine, declara que es necesario que la entidad infraestatal *“asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”* (las reducciones fiscales). Y ya el apartado 67 de la sentencia, como vimos más arriba, estimaba que *“las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”*.

Cuando este requisito se aplica a las medidas fiscales adoptadas por las autoridades de las Azores, el Tribunal llega a la conclusión de que no se cumple, ya que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional de las Azores (la decisión de aligerar la presión fiscal regional ejerciendo la facultad de reducir los tipos de los impuestos directos sobre la renta, y el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad) son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.<sup>20</sup> Es decir, que si bien la merma de los ingresos fiscales que se derivan de la reducción de los tipos impositivos puede afectar al objetivo de la corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, esa merma se ve compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central en forma de transferencias presupuestarias.<sup>21</sup>

## **VIII. Doctrina legal sobre las competencias tributarias del País Vasco.**

### **1. La sentencia TJ de 11.9.2008.**

Esta sentencia, que resuelve siete cuestiones prejudiciales (C-428/06 a C-434/06), tiene su origen en los recursos interpuestos ante el TSJPV, por las Comunidades Autónomas de Castilla y León, de la Rioja y del sindicato UGT, contra las “vacaciones fiscales” aprobadas en 2005 por las tres Diputaciones Forales del País Vasco, consistentes en la rebaja al 32,5% del Impuesto de Sociedades y en deducciones en la cuota de dicho Impuesto por inversiones en activos fijos materiales nuevos y por inversiones productivas, en mejora del medio ambiente y ahorro energético.

El TSJPV planteó las cuestiones prejudiciales que, previa acumulación, fueron resueltas en la sentencia que comentamos. El TJ, antes de entrar en el fondo del asunto recuerda que las disposiciones impugnadas en los asuntos principales fueron adoptadas por las autoridades forales a raíz de que, mediante sentencia dictada el 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo decretase, en el recurso de casación nº 7893/1999, la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos similares adoptados por las mismas instituciones debido a que, al poder constituir ayudas de Estado, dichas medidas deberían haberse notificado a la Comisión de las Comunidades Europeas con arreglo al artículo 88 TCE. Pero las partes demandadas en el procedimiento principal alegaron ante el TJ que, dado que el Tribunal Supremo se pronunció sin plantear una cuestión prejudicial al TJ así como por otras razones, se interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional contra dicha sentencia<sup>22</sup>.

Después de la sentencia “Azores”, el TJ analiza si en el presente caso se dan los tres criterios de autonomía para que una medida fiscal pueda considerarse o no como selectiva, a efectos de su calificación o exclusión como ayuda de Estado, después de resolver dos cuestiones en las que en las que no vamos a entrar: el ámbito de la entidad infraestatal que debe tomarse en cuenta (los Territorios Históricos, competentes en materia tributaria, mas la Comunidad Autónoma, competente en materia de presupuestos<sup>23</sup>); y la relevancia del control jurisdiccional nacional de las normas tributarias recurridas<sup>24</sup>.

Por lo que se refiere al criterio de **autonomía institucional**, el TJ, en dos ocasiones declara que tal autonomía deriva de la Constitución Española y del Estatuto de Autonomía, pero no de derechos históricos. Así en el apartado 79:

*“Queda claro que los límites de las competencias de los Territorios Históricos están fijados en la Constitución y en otras disposiciones, como el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico. En este sentido, hay que tomar en consideración estas disposiciones tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales y tal como las hacen respetar estos últimos. En efecto, lo relevante para verificar la existencia de autonomía no es*

*el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control”.*

Y en el apartado 87:

*“En este sentido, 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 a la **autonomía administrativa o de procedimiento**, el TJ analiza pormenorizadamente los mecanismos de relación entre el Estado y la Comunidad Autónoma: comunicación de proyectos (aptdo. 97), Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (aptdo. 98), el principio de solidaridad (aptdo. 102), el principio de armonización (aptdo. 105), para concluir en el apartado 109 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”.*

Sin embargo, el TJ deja abierta la puerta a que los Tribunales nacionales, puedan verificar esta autonomía en materia de procedimiento, pues el apartado 110 declara que:

*“No obstante, si bien el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional es el competente, sin embargo, para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de que conoce. Así pues, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento”.*

Por último, en cuanto a la **autonomía económico-financiera**, el TJ analiza en profundidad la cuestión en los apartados 123 a 144 de la sentencia, con especial referencia a la Ley del Cupo de 2002. Ante todo, recuerda la doctrina de la sentencia “Azores” de que para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es preciso que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región, no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Y al aplicar tal doctrina al País Vasco señala que *“el método de cálculo del cupo es especialmente complejo”* (aptdo. 125), por lo que hace las siguientes declaraciones, entre otras:

- Que el TJ no puede entrar a valorar la corrección del cálculo del cupo:

*“En la vista, 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. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado”* (aptdo. 128).

- Que es el Tribunal nacional el que debe comprobar la existencia o no de compensaciones:

*“De igual modo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales”* (aptdo. 131).

- Que el mero hecho de que existan transferencias no es suficiente para demostrar la existencia de compensaciones:

*“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” (aptdo. 135).*

- Que es el Tribunal nacional el que debe comprobar la existencia o no de compensaciones, esto es, si los Territorios Históricos asumen las consecuencias financieras de sus decisiones tributarias:

*“A la luz de todos estos elementos, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1” (aptdo. 141).*

## **2. Las sentencias TSJPV de 22.12.2008**

Como era de esperar, una vez resueltas las cuestiones prejudiciales C-428/06 a C-434/06 por el TJ, el TSJPV ha resuelto los recursos interpuestos contra las “vacaciones fiscales”, y con fecha 22.12.2008 ha dictado 17 sentencias (siete de las cuales corresponden a aquellos asuntos en que se plantearon las cuestiones prejudiciales) en sentido desestimatorio y con contenido idéntico.

Limitándonos a analizar la cuestión de cómo el TSJPV ha cumplido la remisión que le hace el TJ de verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen autonomía financiera, en el sentido de que asumen las consecuencias financieras de sus decisiones tributarias, la sentencia declara que *“esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas...a cerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones de que 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 legal a cerca 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”*<sup>25</sup>.

Esta contundente afirmación se apoya en las siguientes consideraciones:

- El cupo quinquenal que prevé la Ley del Concierto no se determina según criterios libres, discrecionales, coyunturales, abiertos a la negociación política, sino mediante una metodología integrada de reglas ciertas, explícitas y reducibles a verificación matemática<sup>26</sup>.
- Se consideran cargas no asumidas por la CAPV aquellas que corresponden a competencias no asumidas, y para determinarlas, y determinar el cupo, se deduce del total del presupuesto de gastos del Estado el importe de la asignación presupuestaria estatal a los gastos de aquellas competencias que tiene asumidas el País Vasco<sup>27</sup>. De manera que la diferencia entre la totalidad del presupuesto de gastos, y los gastos por competencias que se ejercen en el País Vasco como propias, es el coste de los servicios o competencias no transferidos que soporta el Estado.
- La CAPV hace frente con sus ingresos tributarios al sostenimiento de los servicios de su competencia, y a parte a una parte de los servicios que no lo son, lo que supone “a priori” que la que sufre el riesgo de una menor recaudación es el propio País Vasco, bastando verificar que existe una correlación o proporción idónea entre cargas no asumidas y flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición, un flujo económico inverso y variable que contrapreste o compense a la Comunidad Autónoma<sup>28</sup>.

- Se reconocen como cargas que no asume el País Vasco las cantidades asignadas al Fondo de Compensación Interterritorial, a las transferencias o subvenciones a Entes públicos con competencias no asumidas por la CAPV, y a los intereses y amortización de la Deuda Pública; y se analizan detalladamente los ajustes por IVA, Impuestos Especiales de Fabricación, retenciones de los rendimientos del capital mobiliario y de las retribuciones, (activas o pasivas) a funcionarios y empleados del Estado, el régimen de compensaciones (parte imputable de los tributos no concertados, de los ingresos de naturaleza no tributaria y del déficit presupuestario), así como la parte imputable al País Vasco de los ingresos que financian los servicios traspasados de Sanidad y Seguridad Social<sup>29</sup>.
- Se analiza también detalladamente el “índice de imputación”, es decir, el porcentaje de imputación de los distintos conceptos o cargas no asumidas, en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, fijado desde 1981 en el 6,24%, considerándolo como un concepto no fiscal sino económico y ajeno a la evolución de los ingresos fiscales, una simple proporción que sirve para dividir una magnitud (las competencias asumidas) y evite debates estériles entre las partes<sup>30</sup>

Después del análisis la sentencia concluye que la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tenga en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencia de fondos; y que la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias, dado que el cupo se determina sin la menor consideración a los que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, pues el sistema garantiza el máximo que la autonomía económica no es un “préstamo” competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea este y no el poder infraestatal el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida<sup>31</sup>.

### **VIII. Gibraltar consagrado como paraíso fiscal.**

El último hito del recorrido que hemos realizado, no puede ser más sorprendente. La doctrina de la “selectividad” de las ayudas, elaborada para enjuiciar la actuación de los entes regionales, subestatales o cualquiera otra categoría que presentan las regiones en Europa, ha ampliado su ámbito de aplicación para llegar a lo que desde el punto de vista de Derecho internacional es una colonia: Gibraltar.

La sentencia del TPI de 18.12.2008<sup>32</sup>, resuelve los recursos interpuestos por el Gobierno de Gibraltar, apoyado por el Reino Unido, contra la Decisión de la Comisión 2005/261/CE<sup>33</sup>, apoyada por el Reino de España, por la que se declaraba que la reforma

del sistema fiscal que el Reino Unido preveía aplicar a las Sociedades domiciliadas en Gibraltar (impuesto sobre el número de empleados, impuesto sobre la ocupación de locales comerciales, tasa de registro de Sociedades, que no puede superar el 15% de los beneficios), constituye un régimen de ayudas de Estado, incompatible con el mercado común.

El TPI aplica los criterios de la sentencia “Azores” en lo relativo a la selectividad regional, y considera: que Gibraltar dispone de un Estatuto político y administrativo distinto del estatuto del Gobierno Central del Reino Unido<sup>34</sup>; que la fiscalidad de las empresas pertenece a la categoría de asuntos internos de Gobierno de Gibraltar, que goza de competencia legislativa propia<sup>35</sup>; y que ninguna de las financiaciones a las que ha aludido la Comisión sirven para compensar las consecuencias financieras de la reforma fiscal<sup>36</sup>. El TPI concluye que la Comisión cometió un error de derecho al aplicar como marco territorial de referencia el Reino Unido y no el territorio de Gibraltar<sup>37</sup>.

Además el TPI razona sobre la selectividad material, esto es, si con independencia del marco territorial de aplicación de las medidas, estas suponen favorecer a “ciertas empresas o a ciertas producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación de hecho y jurídica comparable.

El TPI recuerda a la Comisión que la Comunicación relativa a ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas<sup>38</sup>, obliga a aquella a identificar el régimen común o normal del sistema fiscal en el marco territorial de referencia; después, la Comisión debe apreciar y establecer un eventual carácter selectivo de la ventaja fiscal otorgada, demostrando que dicha medida deroga el régimen común y establece diferencia entre los operadores que se encuentran en situación comparable; y, finalmente, la Comisión debe verificar si ocurre así efectivamente, lo que solo podrá llevarse a cabo si se ha llevado a cabo la primera y segunda fase del análisis.

Pues bien, el TPI considera que la Comisión no ha identificado la calificación del régimen común o normal del sistema fiscal controvertido, por lo que no puede establecer que determinados elementos de dicho sistema revistan un carácter excepcional y, por tanto, a priori selectivo, en relación con el régimen común o normal. Tampoco ha apreciado correctamente la Comisión las eventuales diferencias entre empresas que podrían estar justificadas por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal, pues no identificó no examinó previamente su régimen común<sup>39</sup>.

## **IX. Conclusiones.**

A modo de resumen podemos extraer las siguientes conclusiones:

1ª. Los beneficios contenidos en las llamadas “vacaciones fiscales” fueron valorados, inicialmente, como contrarios a la libertad de establecimiento, por infracción del principio de no discriminación. También como ayudas de Estado: se aplicaba un criterio de selectividad material, como era, beneficiar a ciertas empresas o producciones.

2ª. Cuando las normas prohibitivas de las ayudas de Estado son aplicables a los beneficios fiscales, se aprovechan los criterios ya acuñados por la jurisprudencia, a saber: que la ayuda es independiente del estatuto del concedente (el Estado, las Regiones, los entes locales, etc); y que es ayuda de Estado toda medida que permita aliviar la carga financiera de las empresas.

3ª. Una nueva etapa la constituye la valoración de la concesión de ayudas por los entes infraestatales (Regiones, Comunidades Autónomas, Länders, Entes locales, etc.), que supone la introducción de un nuevo criterio juntos a los dos anteriores: la selectividad regional o territorial.

4ª. La sentencia “Azores”, concreta los elementos del nuevo criterio de selectividad regional, exigiendo que el ente concedente tenga autonomía política o institucional, autonomía administrativa en la adopción de sus decisiones, y autonomía económico-financiera, de forma que el Estado central no compense los menores ingresos derivados de aquellas decisiones.

5ª. Al aplicarse los criterios de la sentencia “Azores” a las “vacaciones fiscales” del País Vasco, el TJ, al resolver las cuestiones prejudiciales que se le plantean, se pronuncia: reconociendo la existencia de una autonomía institucional o política que se deriva de la Constitución Española, el Estatuto de Autonomía del País Vasco y de la Ley del Concierto Económico, pero no de los derechos históricos del País Vasco; reconociendo la existencia de una autonomía administrativa en la toma de decisiones, independiente del Estado central, aunque considera que corresponde a los Tribunales nacionales el examen y la interpretación de la legislación interna; remitiendo a los Tribunales nacionales el análisis y la interpretación de las normas reguladoras del “Cupo”, para determinar si los menores ingresos resultantes de los beneficios fiscales concedidos son compensados de alguna forma, en las relaciones financieras entre la Comunidad Autónoma y el Estado.

6ª. El TSJPV, no ha tenido ninguna duda en declarar que no existen compensación de los menores ingresos derivados de los beneficios fiscales, analizando pormenorizadamente los mecanismos para la fijación del “Cupo”, por lo que al entenderse cumplidos los tres requisitos del criterio de la selectividad regional (autonomía política, administrativa y financiera), desestima los recursos interpuestos contra las normas

reguladoras de las “vacaciones fiscales”, por estimar que tales medidas no son selectivas (no favorecen a determinadas empresas o producciones), sino que son generales en el marco del territorio al que se extiende la competencia de las Diputaciones Forales, no siendo por ello calificadas como ayudas de Estado. El pronunciamiento del TSJPV es recurrible en casación ante el TS.

7ª La aplicación de los tres criterios de la selectividad regional a entidades diferentes de las infraestatales, como es el caso de la colonia de Gibraltar, ha producido el efecto de consagrar esta territorio como paraíso fiscal.

---

<sup>1</sup> Publicada en el Diario Oficial L 134.

<sup>2</sup> Norma Foral 11/93, de 26 de junio, de Guipúzcoa; 18/93, de 5 de julio, de Álava; y 5/93, de 24 de junio, de Vizcaya.

<sup>3</sup> Pueden consultarse en la página web del TJ: [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>4</sup> Apartado 18 de las Conclusiones:

*“A este respecto, resulta de utilidad precisar que, en el balance de una empresa, existe una considerable diferencia entre exenciones previas, como las concedidas por las disposiciones forales, y reembolso posterior, reconocido por la medida modificadora adoptada por el Gobierno español. El mecanismo del “solve et repete” no elimina la situación discriminatoria a la que estaban sujetas las sociedades extranjeras. En cualquier caso, han de dedicarse tiempo y personal para seguir los trámites burocráticos necesarios para obtener el reembolso, con los consiguientes costes adicionales para la empresa. Considero, en consecuencia, que la Disposición Adicional Octava de la Ley n. 42/94 no fue capaz de eliminar en su totalidad la disparidad de trato entre empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y empresas extranjeras, provocada por las Normas Forales”.*

<sup>5</sup> Sentencia 28.1.1986, asunto C-270/83, Comisión/Francia, Rec. pag. 273, ap. 18

<sup>6</sup> V. los apartados 18 a 21 de las Conclusiones.

<sup>7</sup> V. apartado 24 de las Conclusiones.

<sup>8</sup> Es la doctrina ya establecida en la sentencia de 14.10.1987, asunto C-248/84, República Federal de Alemania/Comisión, Rec. 4014, ap. 17. El apartado 31 de las Conclusiones declara que:

*“Por lo que respecta a la imputabilidad al Estado de medidas adoptadas, como en el caso de autos, por entidades territoriales, basta con referirse a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto República Federal de Alemania/Comisión. Se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, a favor de empresas establecidas en algunas zonas de su territorio. La normativa regional se había adoptado con arreglo a una Ley marco federal. Al examinar la legalidad de la Decisión de la Comisión que consideraba que el programa de ayudas regionales era incompatible con el mercado común, el Tribunal de Justicia señaló que «el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “los Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado». De ayudas concedidas por entidades territoriales se trataba también en el asunto Exécutif régional wallon y SA Glaverbel/Comisión, resuelto por el Tribunal de Justicia mediante sentencia de 8 de marzo de 1988. En aquel caso, el Tribunal de Justicia examinó, previo recurso presentado por el Exécutif régional wallon, la legalidad de la Decisión, dirigida al Estado belga, mediante la cual se declaraba incompatible con el mercado común un proyecto de ayudas a la producción que deberían haber sido concedidas por las autoridades regionales citadas. En definitiva, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la imputabilidad al Estado de las mismas a efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado. Por consiguiente, las Normas objeto de controversia en el presente asunto están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado CE”.*

<sup>9</sup> V. apartado 30 de las Conclusiones.

<sup>10</sup> Asuntos T-92/00 y T-103/00, sentencia de 6 de marzo de 2002.

<sup>11</sup> Asuntos C-186/02 P y C-188/02 P, sentencia de 11 de noviembre de 2004.

<sup>12</sup> V. apartados 60 a 66 de la sentencia de 11 de noviembre de 2004.

<sup>13</sup> Asuntos acumulados T-127/99, T- 129/99 y T-148/99, sentencia de 6 de marzo de 2002.

<sup>14</sup> Asuntos acumulados C-183/02 P y 187/02 P, sentencia 11 de noviembre de 2004.

<sup>15</sup> V. apartados 60 a 64 de la sentencia 11 de noviembre de 2004, de nota anterior.

---

<sup>16</sup> Recaída en el asunto C-88/03, recurso de anulación interpuesto por la República Portuguesa, apoyada por el Reino de España contra la Decisión de la Comisión 2003/442/CE de 11.12.2002, (DO L 150), apoyada por el Reino Unido.

<sup>17</sup> En apartado 20 de la sentencia de 6.9.2006 se declara que:

*“en lo que atañe al criterio de selectividad, la Comisión cita el punto 17 de su Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa. Se precisa en este punto que la práctica decisoria de la Comisión pone de manifiesto que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 CE]», que «califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». La Comisión estima que, para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecen, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas”.*

<sup>18</sup> V. apartado 62 de la sentencia cit. ibidem.

<sup>19</sup> V. apartado 70 de la sentencia cit. ibidem.

<sup>20</sup> V. apartado 76 de la sentencia cit. ibidem.

<sup>21</sup> V. apartado 75 de la sentencia cit. ibidem.

<sup>22</sup> V. apartado 26 de la sentencia de 11.9.2008.

<sup>23</sup> Los apartados 67 a 70 de la Sentencia ibídem declaran que:

*“Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco. 68. Sin embargo, no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco. 69. Se deduce, en efecto, de las explicaciones proporcionadas al Tribunal de Justicia, que son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la Comunidad Autónoma. 70. Para evitar que se llegue a situaciones incoherentes, este reparto de competencias requiere una estrecha colaboración entre las diversas entidades”.*

<sup>24</sup> V. apartados 76 a 83 de la sentencia. El apartado 83 declara que *“en consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta”.*

<sup>25</sup> V. Fundamento de Derecho Quinto, parrf. primero de la sentencia nº 886/08, de 22.12.2008, recaída en el recurso nº1265/06, interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

<sup>26</sup> V. F. de D. Sexto, apartado 3º, parrfs. tercero y cuarto de la sentencia ibídem.

<sup>27</sup> Ibidem, parrf. Quinto.

<sup>28</sup> Ibidem, parrf. sexto y séptimo.

<sup>29</sup> Ibidem, parrf. octavo y apartado 4º.

<sup>30</sup> Ibidem, apartado 5º, parrf. Primero.

<sup>31</sup> Ibidem, apartado 5º, parrf. quinto y sexto.

<sup>32</sup> Sentencia 18.12.2008, recaída en los asuntos T-211/04 y T-215/04, acumulados.

<sup>33</sup> Publicada en el DO L 85 de 2005.

<sup>34</sup> V. apartado 89 de la sentencia citada en nota 32.

<sup>35</sup> V. apartados 93 y 94 de la sentencia citada ibídem.

<sup>36</sup> V. apartados 101 a 113 de la sentencia citada ibídem.

<sup>37</sup> V. apartados 115 y 116 de la sentencia citada ibídem.

<sup>38</sup> Comunicación 98/C 384/03, DO C 384, de 1998.

<sup>39</sup> V. apartados 185 a 187 de la sentencia citada en nota 32.