

Espaldarazo al concierto económico (sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-88/03) (1)

di Aitor Orena Dominguez(*)

[Leggi la versione italiana](#)

I. Introducción

II. Libre competencia y libertad de establecimiento *versus* Ayudas de Estado

III. Concepto de Ayuda de Estado

IV. Análisis de la sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la UE (Asunto C-88/03)

Las Azores.

País Vasco

I. Introducción

La finalidad de este artículo es un análisis de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al mismo tiempo que se examina el impacto que puede tener en el régimen del Concierto Económico del País Vasco, ya que el futuro del Concierto vasco y del Convenio navarro pasa por las Azores. En concreto, por el conflicto entre Bruselas y Lisboa sobre el régimen fiscal de ese archipiélago atlántico. El Tribunal de Justicia de la UE ha establecido en qué casos las modificaciones de los tipos impositivos en una región constituirán una ayuda de Estado a las empresas de esa zona y, por tanto, necesitan la complicada autorización de la Comisión Europea.

La defensa de la libre competencia condiciona el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así lo establecía de forma expresa el art. 4.11 del anterior Concierto Económico, al señalar que las Normas Forales no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las Normas Forales que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

En definitiva, la esencia del problema es determinar si el ejercicio de las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, y concretamente algunos aspectos de su régimen fiscal establecidas por sus Normas Forales ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las «Ayudas de Estado».

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario.

II. Libre competencia y libertad de establecimiento *versus* ayudas de estado

La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 de la CE). Y tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado

nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (SSTC 96/1984 [RTC 1984, 96], 88/1986 [RTC 1986, 88] y 64/1990 [RTC 1990, 64]).

El establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, así como la plena realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los arts. 3 y 4 del Tratado de la Comunidad Europea, constituyen instrumentos inexcusables para lograr los objetivos que dan sentido a la misión institucional que tiene encomendada la Comunidad Europea (art. 2 del Tratado). Su consecución, dependerá de la concurrencia de un conjunto de factores diversos, sin los cuales resultará imposible.

Uno de dichos factores consiste en la instauración real de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común (art. 3 g del Tratado). De ahí que tanto la Comunidad Europea como los Estados miembros deban orientar sus políticas económicas respectivas dentro del obligado respeto a los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia (art.4.1 y 98 del Tratado).

En estas circunstancias, la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias, fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia.

En este contexto general, las ayudas de Estado constituyen una fuente de preocupación permanente para las instituciones comunitarias. Su incidencia efectiva sobre la competencia y la integración de los mercados explica en buena medida el tratamiento que el Derecho Comunitario Europeo viene deparando desde antiguo a estas medidas de fomento (art. 87 a 89 Tratado). El régimen de las «ayudas de Estado» y de su supervisión por la Comisión Europea constituye pues, una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

Dicho tratamiento no supone la cancelación del papel de las ayudas de Estado como herramientas directas de ordenación de las políticas económicas de los Estados miembros, y de la propia Unión Europea. Es evidente que el Tratado no cuestiona la intervención pública en este ámbito, tendente a neutralizar los efectos no deseados del proceso de funcionamiento del mercado.

Ahora bien, eso no significa que las instituciones europeas hayan pasado por alto de algún modo el potencial alcance distorsionador de la competencia de las ayudas de Estado. Al contrario, las autoridades comunitarias dirigen una atención preferente a las ayudas de Estado, en consideración a su importancia cuantitativa y a su composición. No en balde las políticas nacionales de concesión de ayudas públicas son percibidas como manifestaciones de una nueva forma de proteccionismo, que atenta contra la unidad del mercado común, en la medida en que promueve su compartimentación. Tanto es así que la Comisión Europea ha señalado en más de una ocasión que las ayudas estatales son susceptibles de erosionar la libertad de competencia, toda vez que interfieren el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales.

El artículo 87 del Tratado dispone que *“salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida 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”*. Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en

cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios(2).

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior art. 92 del Tratado (actual art. 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994 [TJCE 1994, 36] , Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, [TJCE 1998, 300] Ecotrade).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (TJCE 1988, 24) (República Federal de Alemania/Comisión), en la que 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, señalando que «el hecho de que este programa de ayudas se haya 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 [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «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 sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 (TJCE 1988, 126) (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre «ayudas de Estado».

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del art. 92 del Tratado (actuales arts. 87 a 89).

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del art. 92 del Tratado (actual art. 87), en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante «ayuda de Estado» a los efectos del art. 92 del Tratado (actual art. 87). Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada «regla de mínimos», es decir, aquella que establece el límite por debajo del cual las «ayudas de Estado» no están sometidas al régimen de los actuales arts. 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al Derecho Comunitario, de manera que no será extraño que algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él.

En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva.

En este orden de cosas, se plantea el interrogante de si es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al estatal. Pues bien, al respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) ha reconocido la capacidad de las regiones de la Unión para establecer su propia fiscalidad (permitiendo de este modo establecer un tipo de gravamen regional inferior al estatal), siempre que cuenten con una acreditada autonomía institucional, normativa y económica respecto al gobierno central correspondiente. Las Azores no cumplen este último requisito, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Una circunstancia que no se da en el País Vasco, que cumple con todos los criterios exigidos por el Tribunal: estatuto político, autonomía normativa y capacidad económica propia.

En coherencia con esta decisión, la UE debería aplicar el mismo criterio cuando tenga que juzgar la adecuación al derecho comunitario de las normas forales que establecen un tipo de gravamen inferior al que rige en territorio común.

Como se sabe, la STS de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación 7893/1999, (RJ 2005,130)) desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Vizcaya contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996 (LPV 1996, 381, TextLPV 1996, 348 y LPV 1996, 347, 402), en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como "minivacaciones fiscales"). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS de 3 de 2004 (RJ 2004, 7790) (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión de las Comunidades europeas, que calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas sentencias son muy discutibles, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 1.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo* (TJCE 2004, 326), y C-186 y 188/02-P, *Ramondin* (TJCE 2004, 327).

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la STS que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996, entre las que se encuentra el tipo del Impuesto de Sociedades del 32,5%, frente al 35% general.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que la existencia de ayuda, y el incumplimiento de la

obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo.

III. Concepto de ayuda de estado

El art. 87 TCE, apartado 1, establece que: "*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*". Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del art. 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, una de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", enumera un listado ejemplificativo de supuestos, al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.

En relación con esta condición la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos y que en esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

Según la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", el carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal, añadiendo que, sin embargo, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema", en cuyo caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del art. 87 del Tratado.

IV. Análisis de la sentencia 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la UE (asunto C-88/03)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en la sentencia analizada el derecho de las regiones autónomas a fijar un tipo impositivo reducido en su territorio, siempre que cumplan una serie de condiciones: tener autonomía institucional, autonomía normativa y autonomía económica.

Ya el abogado general Sr. L. A. Geelhoed en las Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 (Asunto C-88/03) señaló que la

pieza angular para que una entidad local pudiera establecer un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local y que dicha medida no fuese considerada como ayuda de Estado, radicaba en la autonomía total de la entidad local con respecto al gobierno central del Estado miembro. A estos efectos, recalca que cuando se refería a “autonomía total” “me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esto significa:

autonomía institucional: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;

autonomía en materia de procedimiento: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo;

autonomía económica: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructuras. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos y gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse”.

Para el abogado general Sr. L. A. Geelhoed si se cumplen los tres aspectos de autonomía mencionados, “la decisión de fijar un tipo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión—es decir el «papel fundamental», que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas—^o deja de estar fundada.

Sin embargo, continúa diciendo, que si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse de selectivo a los efectos del apartado 1º del art. 87. Lo dicho hasta ahora sintetizaría, en su opinión, los principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos impositivos han de calificarse de «ayudas».

Se analizan a continuación si se cumplen los tres requisitos de autonomía tanto en el caso de las Azores como en el caso del País Vasco.

1. Las Azores

El caso juzgado data de 1999. En dicho año, el Gobierno de las Azores redujo los impuestos de la renta y de sociedades aplicados a determinadas actividades financieras, con el objetivo de compensar a las empresas instaladas en esa zona por su ubicación insular y ultraperiférica. La medida entró en vigor sin el visto bueno de la Comisión Europea, que en el año 2002 emplazó a Portugal a recuperar las ayudas al considerar que eran ilegales por romper la uniformidad fiscal del país. Su coste fue de 26,25 millones de euros.

A continuación se expone de forma resumida la normativa tanto nacional portuguesa como el régimen particular de la Región Autónoma de las Azores (Apartados 8 y siguientes de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 6 de septiembre de 2006) para una vez examinadas, ver lo que establece el Tribunal sobre si la medida fiscal adoptada por una entidad regional consistente en la reducción de tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores es considerada o no como ayuda de estado.

Normativa nacional

La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en materia fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República I serie a nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»*), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular:

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley».

La Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores

Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la

renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos (15% en 1999) y el 30% para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

Opinión del Tribunal

Considera el Tribunal que 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 vigente en 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 las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia".

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

Es decir, siguiendo lo señalado por 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".

De lo anterior resulta que, "para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central e n 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".

La cuestión radicaría, pues, en determinar si las medidas que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos mencionados en torno a su autonomía.

Pues bien, tal y como se ha señalado, 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.

Ahora bien, por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Tribunal considera que la Región Autónoma de las Azores carece de dicha autonomía, carencia que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central. Es decir, las Azores no responden al requisito de la autonomía económica, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Las Azores no asumen por lo tanto el riesgo recaudatorio al recibir financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de tipos impositivos.

2. País Vasco

Antes de analizar si el País Vasco goza de la "autonomía total" a la que hace referencia el abogado general Sr. L. A. Geelhoed conviene describir cuál es su situación y para ello utilizamos los Fundamentos Jurídicos de la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005,130).

La Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los

territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía» (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el art. 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El art.1, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad».

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 de la CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 de la CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA (RCL 1998, 1741) y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, según redacción dada por la Ley 4/1999.

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982, 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Como se ha comentado, pues, el contraste de las Normas Forales con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos

históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril (RTC 1988, 76), al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (SSTS de 20 [RJ 1999, 9602] y 27 de noviembre de 1999 [RJ 2000, 2991] , 24 de enero de 2000 [RJ 2000, 260]).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco, cuyo art. 41 dispone, por un lado, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributario foral del País Vasco:

- a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).
- b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).
- c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.
- d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Pero ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el

contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 de la CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupó», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las Normas Forales

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio texto constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar Normas Forales (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los Territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido art. 41.2.

Por ello, el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el art. 31.3 de la CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 de la Ley de Territorios Históricos reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las Normas Forales de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 de la CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990 (RTC 1990, 150), señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada

nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero [RTC 1986, 182 AUTO]).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987 [RTC 1987, 19]). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de «equivalencia financiera» (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio [RCL 1998, 1472]) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril [RTC 1990, 64]); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas «Ayudas de Estado», sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

De lo dicho hasta el momento puede apreciarse que la singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las «ayudas de Estado» podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

Conclusión respecto al País Vasco

Pues bien, tras esta exposición sobre la realidad del País Vasco, no queda sino concluir que las tres condiciones que establecía el abogado general Sr. L. A. Geelhoed se cumplen respecto al País Vasco:

- Autonomía institucional, en la medida en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el artículo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y de las normas de atribución de

competencias reguladoras en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

- Autonomía procedimental, en la medida en que no existe ninguna intervención de las instituciones centrales del Estado español en el proceso normativo de los Territorios Históricos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a través de elecciones periódicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomía institucional constituyen los órganos de gobierno y administración de los territorios forales.

En el supuesto en el que las Normas forales se extralimitasen de las competencias previstas en el Concierto Económico, el Gobierno Central no podría impedir su aprobación y entrada en vigor, al contrario, deberá recurrirlas tras su promulgación ante los Tribunales.

- Autonomía económica, en la medida en que las decisiones de los Territorios Históricos sobre su política fiscal no se ven compensados de ninguna manera por transferencias cruzadas en el gobierno central, en la medida en que el régimen de Concierto Económico se corresponde con un modelo de descentralización económico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Históricos, cuya capacidad de gasto quedará directamente determinada por su recaudación tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, también debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a través de un Cupo, que es una variable exógena del modelo, calculado en función de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudación de los Territorios Históricos.

Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía total. Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tienen autonomía económica, dado que, como se ha dicho, el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

El fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se refiere al País Vasco, sino a las portuguesas islas Azores, y no es extrapolable a otros casos ni permite prejuzgar la orientación de futuras resoluciones sobre disputas similares. No obstante, su argumentación constituye un espaldarazo al Concierto Económico vasco y a la capacidad normativa de las Diputaciones en materia fiscal, dentro de los márgenes que fija la Ley.

Ya solo falta que la UE mantenga su criterio en el caso vasco y lo aplique para que se desatasquen los procesos judiciales que tienen maniatados a las Diputaciones Forales y se disipen las dudas fiscales que atemorizan a las empresas vascas. La seguridad jurídica es un bien que sólo se aprecia en su verdadera magnitud cuando se carece de ella.

Para concluir debe señalarse que los Gobiernos de Irlanda del Norte, Gran Bretaña y España se personaron como partes interesadas en el proceso contra la fiscalidad de las Azores. Cada uno para defender su tema particular, pero con el objetivo de conseguir que el Tribunal de Luxemburgo admitiese la existencia de regímenes fiscales diferentes dentro de un mismo Estado. Irlanda del Norte quería preservar su estatus al margen del Reino Unido; Gran Bretaña, la singularidad fiscal de Gibraltar y Escocia y España, el régimen de Concierto y Convenio pactado con el País Vasco y Navarra respectivamente.

BIBLIOGRAFIA

Isaac Merino Jara: "Las ayudas de Estado y el Concierto Económico. Comentario a las SSTs de 3 y 17 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2004,7481), (RJ 2004,7481), (RJ 2005,130)" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°1/2005 BIB 2005\566.

Isaac Merino Jara: "Los tipos de gravamen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geeloed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/ Portugal/Comision" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°18/2005 BIB 2005\2575.

Juan Ramon Fernandez Torres: "Ayudas de Estado y libre competencia, unas relaciones cada vez mas estrechas en el escenario europeo", Boletin Aranzadi Administrativo n° 7/2002 BIB 2002/733.

Guillermo G. Ruiz Zapatero: "Las «ayudas de Estado» de naturaleza fiscal en la STS de 9-12-2004", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 21/2004 BIB 2005684.

Ramon Falcon y Tella: "En torno a la STS 9 diciembre 2004 (RJ 2005,130) relativo a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaracion de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", Quincena Fiscal Aranzadi n° 2/2005 BIB 2005/513.

Inaki Alonso Arce: "El Concierto Economico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 120-10-2005", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 13/2005.

Javier Perez Arraiz: "Tributos forales: la capacidad normativa de los Territorios Hispanicos tras la STS de 9 diciembre 2004", Tributos Locales, n° 48/2005.

Daniel Armesto Macías y Pedro M. Herrera: "¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco), Quincena Fiscal, n° 13, 2006."

(*) Professore associato di Diritto Finanziario e tributario, Università dei Paesi Baschi

Notas

(1) Este trabajo se inscribe en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03 "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

(2) STS 9-12-2004 (RJ 2005\130).

Autonomia finanziaria regionale delle Azzorre e Concierto economico Basco

di Aitor Orena Dominguez(*)

(traduzione dalla lingua originale a cura di Chiara Fontana**)

Sommario: I. Introduzione; II. Libera concorrenza e libertà di stabilimento *versus* Aiuti di Stato; III. La nozione di Aiuto di Stato; IV. Analisi della sentenza del 6 settembre del 2006, Causa C-88/03, Corte di Giustizia delle comunità europee, (1. Le Azzorre; 2. I Paesi Baschi)

I. Introduzione

Recentemente la Corte di Giustizia delle comunità europee è intervenuta allo scopo di circoscrivere gli ambiti di autonomia finanziaria riconoscibili alla Regione Autonoma delle Azzorre.

La finalità di questo lavoro è l'analisi della *ratio* sottesa alla sentenza 6 settembre del 2006, Causa C- 88/03, alla luce del possibile impatto che essa è in grado di esercitare sul regime del *Concierto economico* dei Paesi Baschi.

È opinione di chi scrive, infatti, che la risoluzione del conflitto tra Bruxelles e Lisbona circa il regime fiscale dell'Accordo basco e dell'Accordo navarrese sarà fortemente influenzata dalla decisione giurisprudenziale in esame.

La Corte di Giustizia ha stabilito, in modo particolare, in quali casi le riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito prodotto in una determinata regione costituiscono un aiuto di Stato alle imprese di quella zona e, pertanto, necessitano della complessa autorizzazione della Commissione Europea.

"La difesa della libera concorrenza condiziona l'esercizio delle potestà tributarie dei Territori Storici". Così stabiliva espressamente l'art. 4.11 del precedente Accordo Economico tra Stato spagnolo e Paesi Baschi, segnalando che le Norme Forali non avrebbero potuto incidere negativamente sul libero gioco della concorrenza; né limitare l'assegnazione di risorse ed il libero movimento di capitali e

manodopera.

I medesimi principi di tutela della libera concorrenza e della libertà di stabilimento, che risultano centrali rispetto al diritto dell'Unione Europea, dovranno essere utilizzati, secondo la pronuncia della Corte di Giustizia delle comunità europee e l'orientamento manifestato dalle stesse istituzioni europee, al fine di isolare i precetti delle Norme Forali che, nell'essere inquadrabili come "Aiuti di Stato", sono suscettibili di incidere sulle libertà di concorrenza e stabilimento.

In definitiva, l'essenza del problema è determinare se l'esercizio delle competenze normative che vantano gli enti rappresentativi dei Territori Storici, e, concretamente, alcuni aspetti del loro regime fiscale stabiliti dalle Norme Forali, abbiano potuto produrre un risultato discriminatorio che sia rilevante dalla prospettiva del Diritto dell'Unione europea.

Ovvero che l'esercizio della capacità normativa degli enti territoriali riconducibili ai singoli Stati, qualunque sia la forma di distribuzione territoriale del potere politico (unitario, autonomo o complesso, compreso gli Stati federali), non può sottrarsi al divieto di aiuti di Stato, in virtù del principio di efficacia diretta e del primato del Diritto dell'Unione europea.

Gli incentivi fiscali, in tale prospettiva, pur ammissibili allo scopo di contribuire allo sviluppo di determinate regioni o attività economiche, devono comunque misurarsi con la disciplina comunitaria.

II. Libera concorrenza e libertà di stabilimento *versus* aiuti di Stato

La libera concorrenza e la libertà di stabilimento sono esigenze che appaiono tanto nel Diritto dell'Unione europea quanto nell'ordinamento interno spagnolo (artt. 139.2 e 38 della CE).

Come ha più volte segnalato il Tribunale Costituzionale, l'unità del mercato riposa su due principi: la libera circolazione di beni e persone per tutto il territorio spagnolo, sulla quale nessuna autorità potrà incidere, direttamente o indirettamente; e l'uguaglianza delle condizioni basilari di esercizio dell'attività economica, senza le quali, non è possibile raggiungere, nel mercato nazionale, il grado di integrazione che il suo carattere unitario impone (SSTC 96/1984 [RTC 1984, 96], 88/1986 [RTC 1986, 88] e 64/1990 [RTC 1990, 64]).

La istituzione di un mercato unico interno e di un'unione economica e monetaria, così come la piena realizzazione delle politiche ed azioni comuni contemplate negli artt. 3 e 4 del Trattato della Comunità Europea, costituiscono strumenti imprescindibili per raggiungere gli obiettivi che danno senso alla missione istituzionale affidata alla Comunità Europea (art. 2 del Trattato).

Il suo conseguimento, dipenderà, tuttavia, dal concorso di un insieme di fattori diversi, senza i quali risulterà impossibile.

Uno dei detti fattori consiste nell'instaurazione reale di un regime che garantisca che la concorrenza non venga falsata all'interno del mercato comune (art. 3 g del Trattato). Col risultato che tanto la Comunità Europea, quanto gli Stati membri, debbano orientare le proprie politiche economiche verso l'obbligo rispetto dei principi di un'economia di mercato aperta e di libera concorrenza (art. 4.1 e 98 del Trattato).

In queste circostanze, l'influenza della fiscalità costituisce uno dei fattori decisivi nella scelta localizzativa delle imprese, insieme al peso della massa salariale, rappresentato dai salari diretti ed indiretti, i costi di fornitura di energia o materie prime, il costo dei crediti, l'esistenza di un certo numero di infrastrutture, la flessibilità del diritto di impresa, ecc. Le esenzioni, deduzioni e sgravi fiscali, e perfino le moratorie, i frazionamenti e le proroghe di pagamento del debito tributario, concessi ai soggetti passivi del diritto tributario possono, in determinate circostanze, entrare in collisione con le disposizioni comunitarie sul diritto alla concorrenza.

In questo contesto generale, gli aiuti di Stato costituiscono una fonte di preoccupazione costante per le istituzioni comunitarie. La loro incidenza effettiva sulla concorrenza e l'integrazione dei mercati spiega in buona misura il trattamento che il Diritto Comunitario Europeo sta riservando, da tempo, a queste misure di incentivazione (artt. da 87 a 89 del Trattato). Il regime degli "aiuti di Stato" e della loro supervisione da parte della Commissione Europea costituisce dunque, una questione di somma importanza per il Diritto europeo, necessario per il conseguimento degli stessi obiettivi del Trattato; oltre che un'importante limitazione per l'autonomia delle politiche economiche degli Stati membri.

Detto trattamento non presuppone la cancellazione del ruolo degli aiuti

di Stato come strumenti diretti di ordinazione delle politiche economiche degli Stati membri, e della stessa Unione Europea. È evidente che il Trattato non discute l'intervento pubblico in questo ambito, tendente a neutralizzare gli effetti non desiderati del processo di funzionamento del mercato.

Orbene, questo non significa che le istituzioni europee abbiano sorvolato in qualche modo sulla potenziale portata distorsiva degli aiuti di Stato. Al contrario, le autorità comunitarie rivolgono un'attenzione superiore agli aiuti di Stato, in considerazione della loro importanza quantitativa e della loro composizione. Non invano, le politiche nazionali di concessione di aiuti pubblici sono percepite come manifestazioni di una nuova forma di protezionismo che attenta contro l'unità del mercato comune, nella misura in cui promuove la sua compartimentazione. Tanto è vero che la Commissione Europea ha segnalato, in più di un'occasione, che gli aiuti statali sono suscettibili di erodere la libertà di concorrenza, ogni volta che interferiscano nell'impiego efficiente delle risorse e gli scambi commerciali.

L'articolo 87 del Trattato prevede che "a meno che il presente Trattato disponga diversamente, saranno incompatibili col Mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi commerciali tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati o mediante fonti statali, sotto qualunque forma, che falsino o minaccino di falsare la concorrenza, favorendo determinate imprese o produzioni". E la dottrina della Corte di Giustizia ha integrato la nozione di tali aiuti attraverso i seguenti elementi: esistenza, nelle misure di cui si tratta, di un vantaggio o beneficio per imprese; attribuzione di tali misure alla competenza dello Stato; specialità o specificità delle misure in quanto destinate a favorire determinate imprese o produzioni; e falsificazione della concorrenza o ripercussione negli scambi comunitari(1).

a) In una consolidata prassi giurisprudenziale della Corte di Giustizia, il concetto di aiuti, nel senso del precedente art. 92 del Trattato (attuale art. 87) è, naturalmente, più ampio di quello di sovvenzione, dato che comprende "non solo le prestazioni positive, come le sovvenzioni, ma anche gli interventi che, sotto forme diverse, alleviano i carichi che normalmente ricadono sul bilancio delle imprese e che, per ciò, senza essere sovvenzioni nel senso stretto del termine, sono della stessa natura e hanno effetti identici (SSTJCE del 23 febbraio del 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, del 15 marzo del 1994 [TJCE 1994, 36], Banca Esterna della Spagna e del 1 dicembre del 1998, [TJCE 1998, 300] Ecotrade).

b) La attribuibilità allo Stato della competenza in materia di aiuti fiscali comprende, anche, le ipotesi in cui il riconoscimento del vantaggio si produca attraverso enti territoriali. In questo senso si pronuncia la STJCE del 14 ottobre del 1987 (TJCE 1988,24) (Repubblica Federale di Germania/Comisión), nella quale si trattava di un sistema di aiuti stabilito dal Land di Renania del Nord-Westfalia nell'ambito di un programma di miglioramento della struttura economica regionale, segnalando che "il fatto che questo programma di aiuti sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dal potere federale o centrale non impedisce l'applicazione del comma 1 dell'articolo 92 del Trattato [attuale art. 87], se si realizzano i requisiti di questo articolo. In effetti, detta disposizione, menzionando gli aiuti concessi da "Stati mediante fondi statali sotto qualunque forma", si riferisce a tutti gli aiuti finanziati per mezzo di risorse pubbliche. Da ciò si deduce che gli aiuti concessi dagli enti regionali e locali degli Stati membri, qualunque sia il loro statuto e denominazione devono essere esaminati, nel senso imposto dall'articolo 92 del Trattato [attuale art. 87]. Tale criterio è stato adottato anche dalla STJCE del 8 marzo del 1988 (TJCE 1988, 126) (Exécutif Wallon e SA Glaverbel/Comisión).

Quindi, la circostanza che le misure concrete di aiuto siano adottate o concesse da enti territoriali non esclude l'attribuzione allo Stato delle stesse agli effetti dell'applicazione delle norme comunitarie sugli "aiuti di Stato".

c) Il criterio della specificità risulta, a volte, difficile da precisare. Esso, tuttavia, appare fondamentale allo scopo di distinguere le misure generali, che appartengono all'ambito dell'armonizzazione fiscale, dalle misure speciali, che possono entrare nell'ambito dell'art. 92 del Trattato (attuali artt. da 87 a 89).

Naturalmente, si deve trattare di misure di carattere selettivo che siano concesse come trattamento singolare rispetto ad una norma generale,

includendo secondo la dottrina della Corte di Giustizia, non solo, gli aiuti a determinate imprese o settori di produzione specifici ma anche quelli destinati ad imprese localizzate in una regione determinata.

Il fatto che le imprese beneficiarie non siano imprese concretamente identificate prima della concessione dell'aiuto, non esclude tali ipotesi dall'ambito di applicazione dell'art. 92 del Trattato (attuale art. 87), nella misura in cui esse siano identificabili in virtù di determinati requisiti, quali l'ubicazione o lo sviluppo dell'attività in un ambito territoriale circoscritto.

d) L'identificazione dell'esistenza di un vantaggio settoriale ed il criterio della distorsione della concorrenza o l'assoggettamento del commercio intracomunitario non è totale. O, detto in altri termini, l'esistenza di un vantaggio non dà sempre luogo ad una distorsione della concorrenza o del flusso commerciale tra Stati membri; inoltre, quando questo non si produce, non si configura un "aiuto di Stato" agli effetti dell'art. 92 del Trattato (attuale art. 87). Perciò, non bisogna considerare che un vantaggio distorca la concorrenza quando sia applicata la cosiddetta "*regola de minimis*", che fissa il limite al di sotto del quale gli "aiuti di Stato" non sono sottoposti al regime degli attuali artt. 87 e 88 del Trattato.

La rilevanza comunitaria europea di detti aiuti viene determinata in virtù dell'incidenza effettiva o della suscettibilità di incidenza sugli scambi commerciali o nella circolazione e stabilimento di persone e capitali. O, detto in altri termini, che l'aiuto sia sufficiente o appropriato a causare l'effetto che la norma tenta di evitare.

Il fatto che, tra gli aiuti statali abitualmente concedibili dagli enti territoriali, per facilitare l'investimento delle imprese in zone o settori industriali determinati, vi siano quelli di carattere fiscale, li sottopone al Diritto Comunitario ed a possibili dichiarazioni di incompatibilità con quest'ultimo.

Nella Relazione sull'applicazione della Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione delle norme sugli aiuti statali alle misure relative alla fiscalità diretta, C (2004) 434, del 9 febbraio del 2004 si assicura che, fino al 2001 il numero di casi di aiuti statali di carattere fiscale fu relativamente limitato; situazione che è cambiata molto perché si è prodotto un ampliamento, forse eccessivo, del numero di Paesi membri.

In questo ordine di cose, si pone l'interrogativo sul se possa costituire un aiuto di Stato un'aliquota su determinate imposte regionali inferiore a quella fissata a livello statale. Al riguardo, la Corte di Giustizia, con sentenza 6 settembre del 2006 (Causa C-88/03) ha riconosciuto la capacità delle regioni dell'Unione di stabilire la propria fiscalità (permettendo in questo modo di stabilire un carico fiscale regionale sulle imprese inferiore a quello statale), purché continuo su un'accreditata autonomia istituzionale, normativa ed economica rispetto al governo centrale corrispondente. Nel caso concretamente trattato, le Azzorre non rispondono a tale ultimo requisito, poiché la perdita di entrate provvoluta da una fiscalità meno gravosa è compensata dallo Stato portoghese. Una circostanza che non si verifica nei Paesi Baschi che rispettano tutti i requisiti richiesti dal Tribunale: statuto politico, autonomia normativa e capacità economica propria.

Coerentemente con questa decisione, l'UE dovrebbe applicare lo stesso criterio quando si tratterà di giudicare l'adeguamento al diritto comunitario delle Norme Forali che stabiliscano un carico fiscale inferiore a quello esistente nel territorio dello Stato.

Come si sa, la STS del 9 dicembre del 2004 (ricorso in cassazione 7893/1999, (RJ 2005,130)) respinge i ricorsi depositati, a suo tempo, dalle Deputazioni giurisdizionali e le Giunte Generali dei Territori Storici di Guipuzcoa e Biscaglia contro la STSJ Paesi Baschi del 30 settembre del 1999 (JT 1999, 1911), che dichiarò nullo l'art. 26 delle Norme Forali del 1996 (LPV 1996, 381, TextLPV 1996, 348 e LPV 1996, 347, 402), in cui si prevedevano determinate riduzioni della base imponibile per le imprese di nuova creazione (conosciute come "miniagevolazioni fiscali". Detta nullità era stata già confermata dalla STS del 3 del 2004 (RJ 2004, 7790) (ricorso in cassazione 8648); tali norme furono abrogate, infatti, nel 2000, per essere state oggetto di pronunce della Commissione, che le qualificava come aiuti pubblici incompatibili col mercato comune, ordinando il rimborso dei pretesi aiuti. Dette sentenze appaiono piuttosto discutibili, sebbene l'esistenza dell'aiuto sia stata confermata in relazione all'applicazione delle miniagevolazioni fiscali (così come per il credito fiscale del 45 % per

investimenti superiori a 1.500 milioni di pesetas) ad imprese concrete, in due sentenze TJCE del 11 di novembre del 2004, relative, rispettivamente alla Causa C-183 e 197/02 P, Daewo (TJCE 2004, 326), e C-186 e 188/02-P, Ramondin (TJCE 2004, 327).

Dati i precedenti a cui si è fatto riferimento, il rigetto dei ricorsi proposti dalle istituzioni basche era fino ad un certo punto prevedibile, qualunque fosse il criterio che si intenda seguire nell'interpretare la portata delle competenze tributarie dei Giudici.

Peculiare è il fatto che la sentenza che commentiamo non si limita a respingere i ricorsi menzionati; ma prende in considerazione, anche, il ricorso depositato dalla Federazione degli Imprenditori di La Rioja contro la sentenza del TSJ Paese Basco prima citata, dichiarando la nullità di altre dieci misure fiscali, alcune di esse già abrogate, comprese nelle Norme Forali del 1996, tra le quali si trova l'Imposta delle Società, la cui aliquota è fissata al 32,5 %, rispetto al 35 % generale.

Questa dichiarazione formale di nullità si basa sul fatto che i corrispondenti precetti sarebbero, secondo la sentenza che commentiamo, costitutivi di aiuti non notificati alla Commissione, e per questo stesso fatto infrangerebbero, automaticamente, il divieto di una minore pressione fiscale nel sistema dell'Accordo, e determinate norme costituzionali. Importa evidenziare che l'esistenza di aiuto, e l'inadempimento dell'obbligo di notificare lo stesso, è l'unico fondamento della sentenza.

III. Concetto di aiuto di Stato

L'art. 87 TCE, comma 1, stabilisce che: "*A meno che il presente Trattato disponga diversamente, sono incompatibili col mercato comune, nella misura in cui colpiscano gli scambi commerciali tra Stati membri, gli aiuti concessi attraverso gli Stati o mediante fondi statali, sotto qualunque forma, che falsino o minaccino di falsare la concorrenza, favorendo determinate imprese o produzioni*". Quindi, affinché una misura, nel nostro caso fiscale, possa essere considerata un aiuto statale, nel senso indicato dal comma 1, dell'art. 87 del Trattato, devono ricorrere quattro condizioni:

La misura deve implicare un vantaggio che riduca il carico fiscale sui suoi beneficiari.

La "Comunicazione sulla fiscalità diretta", enumera un elenco esemplificativo di ipotesi, assicurando che tale vantaggio possa ottenersi riducendo il carico fiscale dell'impresa in differenti maniere e, in particolare, mediante:

- la riduzione della base imponibile (deduzione speciale, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve nel bilancio, ecc.),
- la riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito fiscale, ecc.),
- la proroga, l'annullamento o perfino rateizzazione eccezionale del debito fiscale.

Il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante fondi statali.

In relazione a questa condizione la "Comunicazione sulla fiscalità diretta", assicura che la riduzione delle entrate fiscali equivale alle uscite fiscali; tale criterio si applica anche agli aiuti concessi da enti regionali o locali degli Stati membri, oltre che nelle ipotesi in cui lo Stato intervenga mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa ed anche mediante pratiche dell'amministrazione fiscale.

La misura deve colpire la concorrenza e gli scambi tra gli Stati membri.

La "Comunicazione sulla fiscalità diretta", invoca la giurisprudenza della Corte di Giustizia da cui emerge che tale condizione si realizza a partire dal momento in cui l'impresa beneficiaria eserciti un'attività economica che sia oggetto di scambi tra gli Stati membri; che il mero fatto che l'aiuto consolidi la posizione di questa impresa di fronte ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di considerare che esiste una ripercussione su questi ultimi; e che in questa constatazione non influisce il fatto che l'aiuto sia relativamente scarso, il beneficiario abbia un tributo modesto, possieda una quota molto ridotta del mercato comunitario, non abbia una partecipazione attiva nelle esportazioni o perfino che l'impresa esporti quasi tutta la sua produzione fuori dall'Unione.

La misura deve essere selettiva, nel senso che deve favorire determinate imprese o produzioni.

Secondo la "Comunicazione sulla fiscalità diretta", il carattere di vantaggio selettivo può risultare da un'eccezione alle disposizioni fiscali

di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, così come da una pratica discrezionale da parte dell'amministrazione fiscale, aggiungendo che, tuttavia, il carattere selettivo di una misura può essere giustificato "per la natura o l'economia del sistema", nel qual caso, la misura sfuggirebbe alla qualificazione di aiuto stabilita, nel comma 1, dall'art. 87 del Trattato.

IV. Analisi Della Sentenza 6 Settembre Del 2006 Del Tribunale Di Giustizia Dell'UE (Tema C-88/03)

La Corte di Giustizia delle comunità europee ha riconosciuto, nella sentenza analizzata, il diritto delle regioni autonome a fissare una aliquota ridotta nel suo territorio, purché si verifichino una serie di condizioni: avere autonomia istituzionale, autonomia normativa ed autonomia economica.

Già l'avvocato generale Sig. L. A. Geelhoed, nelle Conclusioni presentate il 20 ottobre del 2005, (Causa C-88/03) segnalò che la pietra angolare affinché un ente locale potesse stabilire una aliquota inferiore a quella nazionale applicabile, unicamente, nel territorio di detto ente locale senza che detta misura fosse considerata come aiuto di Stato, si radicava nell'autonomia totale dell'ente stesso rispetto al governo centrale dello Stato membro. A questi effetti, sottolineava che, il riferimento all' "autonomia totale" attiene all'autonomia istituzionale, di procedimento ed economica. Questo significa:

- che la decisione deve essere adottata da un ente locale dotato di statuto costituzionale, politico e amministrativo indipendente dal governo centrale;

- che la decisione deve essere adottata dall'autorità locale seguendo un procedimento nel quale il governo centrale non ha potere alcuno per intervenire direttamente nel procedimento di fissazione della aliquota; e senza nessun obbligo da parte dell'autorità locale di tenere in conto l'interesse nazionale nel fissare l'aliquota stessa;

- che l'aliquota più bassa applicabile nella regione non deve essere oggetto di sovvenzioni incrociate, né essere finanziata dal governo centrale, in modo che sia la stessa regione a sopportare le conseguenze economiche di tali riduzioni. In una situazione di questo tipo, le decisioni circa le modalità dell'imposta ed il suo volume sono il nucleo delle prerogative politiche del governo regionale. Queste decisioni esercitano un'influenza diretta sulla spesa, per esempio, in servizi pubblici ed infrastrutture. Il governo regionale può preferire, infatti, ad esempio, un progetto di "entrate e spese", riscuotendo più imposte e spendendo più in servizi pubblici, oppure può optare per abbassare le imposte ed avere un settore pubblico di minore peso. Quando le riduzioni di imposte non sono finanziate in forma incrociata dal governo centrale, questa decisione politica colpisce l'infrastruttura e l'ambiente commerciale in cui operano le imprese localizzate nella regione. In questo modo, le imprese stabilite dentro e fuori dalla regione operano in ambiti giuridici ed economicamente distinti che non possono confrontarsi.

Per l'avvocato generale Sig. L. A. Geelhoed se si realizzano i tre aspetti di autonomia menzionati, "la decisione di fissare un aliquota inferiore a quella nazionale non può definirsi "selettiva" agli effetti dell'articolo 87 CE, comma 1. In tali casi, la tesi prospettata dalla Commissione - cioè il "ruolo fondamentale" che svolgono le autorità centrali degli Stati membri nella definizione dell'ambito politico ed economico nel quale operano le imprese – resta priva di fondamento.

Tuttavia, continua dicendo, che se manca alcuno dei menzionati aspetti dell'autonomia, la aliquota più ridotta deve classificarsi selettiva agli effetti del comma 1° dell'art. 87. Quanto detto fino ad ora sintetizzerebbe, nella sua opinione, i principi essenziali per determinare se le riduzioni regionali di aliquota devono qualificarsi "aiuti."

Di seguito si analizzerà l'assetto politico ed istituzionale di riferimento per verificare se si realizzano i tre requisiti di autonomia tanto nel caso delle Azzorre quanto in quello dei Paesi Baschi.

1. Le Azzorre

Il caso risale al 1999. In detto anno, il Governo delle Azzorre ridusse le imposte sul reddito e sulle società applicate a determinate attività finanziarie, con l'obiettivo di aiutare le imprese insediate in quella zona giustificando tale provvedimento con la loro ubicazione insulare ed ultraperiferica. La misura entrò in vigore senza l'autorizzazione della Commissione Europea, che, nel 2002, citò il Portogallo per recuperare

gli aiuti, ritenendo che fossero illegali poiché ledevano l'uniformità fiscale del paese. Il suo costo fu di 26,25 milioni di euro.

Di seguito si esporrà, in forma riassuntiva, la normativa nazionale portoghese e il regime particolare della Regione Autonoma delle Azzorre (commi 8 e seguenti della Sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre 2006); e si esaminerà quanto ha stabilito la Corte rispetto a se la misura fiscale adottata da un ente regionale consistente nella riduzione di un'aliquota sul reddito delle persone fisiche e giuridiche con domicilio fiscale nelle Azzorre possa essere considerata o meno un aiuto di stato.

Normativa nazionale

La Costituzione della Repubblica Portoghese, del 2 aprile 1976, stabilisce che "gli arcipelaghi delle Azzorre e di Madeira hanno lo statuto di Regioni Autonome con il loro proprio regime politico-amministrativo ed i loro propri organi di governo". A questo riguardo, include disposizioni che regolano le facoltà, attribuzioni e competenze di dette regioni e dei loro organi politici ed amministrativi.

Da tali disposizioni risulta che le Regioni Autonome dispongono delle proprie entrate fiscali e contano su una partecipazione alle entrate fiscali dello Stato, determinata secondo il principio della solidarietà nazionale effettiva. Ugualmente, si riconosce la competenza esclusiva delle assemblee legislative di queste regioni ad esercitare, alle condizioni stabilite da una legge cornice approvata dall'Assemblea della Repubblica, la loro competenza in materia fiscale e ad adattare i tributi statali alle particolarità regionali.

In base alla legge n° 13/98, del 24 febbraio 1998, relativa alle finanze delle Regioni Autonome (Da Repubblica I serie a n° 46, del 24 di febbraio 1998, p. 746; successivamente, "Legge n° 13/98"), lo Stato portoghese definì precisamente le condizioni di detta autonomia finanziaria regionale, prevede il coordinamento delle finanze delle Regioni Autonome con le finanze dello Stato e stabilì il principio della solidarietà nazionale e l'obbligo di cooperazione tra lo Stato e le Regioni Autonome.

Per quel che concerne la cooperazione tra lo Stato e le Regioni Autonome, l'articolo 5, commi 1 a 3, della Legge n° 13/98 dispone, in particolare:

"1. Nel compimento del dovere costituzionale e statutario di solidarietà, lo Stato, tenendo in conto le sue disponibilità di bilancio e la necessità di dispensare lo stesso trattamento a tutte le zone del territorio nazionale, parteciperà con le autorità delle Regioni Autonome allo sviluppo economico, la correzione di disuguaglianze derivate dall'insularità e la convergenza economica e sociale col resto del territorio nazionale e con l'Unione Europea.

2. La solidarietà nazionale si traduce in particolare, nell'ambito finanziario, nei trasferimenti di bilancio previsti nella presente Legge; deve adeguarsi in ogni momento al livello di sviluppo delle Regioni Autonome e seguire principalmente l'obiettivo di creare le condizioni necessarie per l'ottenimento di una migliore copertura finanziaria attraverso entrate proprie.

3. La solidarietà nazionale ha per oggetto la garanzia del principio fondamentale dell'uguaglianza di trattamento di tutti i cittadini portoghesi e la possibilità che accedano alle politiche sociali definite a livello nazionale, così come facilitare la convergenza economica e sociale col resto del territorio nazionale e con l'Unione [...]; si traduce in particolare nei trasferimenti di bilancio approvati secondo quanto disposto nella presente Legge."

La Legge n° 13/98 prevedeva che l'imposta nazionale sul reddito delle persone fisiche e l'imposta nazionale sul reddito delle persone giuridiche costituissero entrate delle Regioni Autonome, alle condizioni che la stessa stabilisce. In virtù dell'articolo 37 di detta Legge, le assemblee legislative delle Regioni Autonome furono autorizzate, in particolare, a ridurre l'aliquota dell'imposta sul reddito applicata, fino ad un massimo del 30 % di quelle previste dalla legislazione nazionale.

Regime particolare della Regione Autonoma delle Azzorre

Mediante il Decreto Legislativo Regionale n° 2/99/A, del 20 gennaio 1999, nella sua versione modificata dal Decreto Legislativo Regionale n° 33/99/A, del 30 dicembre 1999 (nel successivo, "Decreto n° 2/99/A"), l'organo legislativo della regione delle Azzorre approvò le modalità di adattamento del sistema fiscale nazionale alle particolarità regionali,

secondo le competenze che le sono state attribuite a questo riguardo. Questo Decreto Legislativo è in vigore dal 1 gennaio 1999 ed include, in particolare, disposizioni relative alla riduzione dell'aliquota delle imposte sul reddito.

Le riduzioni di aliquota sono applicabili automaticamente a tutti gli agenti economici (persone fisiche e giuridiche). Secondo le autorità portoghesi, esse hanno come obiettivo, in particolare, permettere alle imprese insediate nelle Azzorre di superare gli svantaggi strutturali intrinseci alla sua situazione di regione insulare ed ultraperiferica. Per ciò, tutti gli individui passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche della regione delle Azzorre si avvantaggiano di riduzioni di aliquota che possono arrivare fino al 20 % per la prima di queste imposte (15 per cento nel 1999) ed il 30 % per la seconda. Il costo preventivo di questa misura calcolato dalle autorità portoghesi, sulla base della perdita di entrate fiscali risultante, è di circa 26,25 milioni di euro annuali.

Giudizio della Corte

La Corte sostiene che per stabilire se sia selettiva una misura adottata da un ente infrastatale che fissi solo per una parte del territorio di un Stato membro un carico fiscale inferiore rispetto a quello vigente nel resto dello Stato, bisogna esaminare, "se la misura è stata adottata da detto ente nell'esercizio di facoltà sufficientemente autonome del potere centrale e se si applica effettivamente a tutte le imprese stabilite o tutte le produzioni effettuate nel territorio sul quale essa abbia competenza."

In questa situazione, "l'ambito giuridico pertinente per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi alla zona geografica di cui si tratti nel caso in cui l'ente infrastatale, per il suo statuto o le sue attribuzioni, svolga un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico nel quale operano le imprese localizzate nel territorio di sua competenza."

Cioè, seguendo quanto segnalato dall'Avvocato Generale, nel punto 54 delle sue Conclusioni, "affinché possa considerarsi che una decisione che sia stata adottata in queste circostanze lo sia stato nell' esercizio di attribuzioni sufficientemente autonome è necessario, in primo luogo, che sia opera di un'autorità regionale o locale che, dal punto di vista costituzionale, conti su uno statuto politico ed amministrativo distinto dal Governo centrale. Inoltre, deve essere stata adottata senza che il Governo centrale abbia potuto intervenire direttamente sul suo contenuto. Infine, le conseguenze finanziarie di una riduzione della aliquota d'imposta regionale rispetto a quella nazionale non deve essere compensata attraverso aiuti o sovvenzioni provenienti da altre regioni o dal Governo centrale."

Da quanto detto risulta che, "affinché possa considerarsi che esiste la sufficiente autonomia politica e fiscale in relazione al Governo centrale, per quel che concerne l'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, è necessario, non solo, che l'ente infrastatale disponga della competenza per adottare, per il territorio di sua competenza, misure di riduzione del carico fiscale indipendentemente da qualunque considerazione relativa al comportamento dello Stato centrale, ma anche, che si assuma le conseguenze politiche e finanziarie di tale misura."

La questione starebbe, dunque, nel determinare se le misure che favoriscono le imprese soggette all'imposta nella regione delle Azzorre, detengono i requisiti menzionati intorno alla sua autonomia.

Dunque, come si è segnalato, in virtù della Costituzione della Repubblica Portoghese, le Azzorre costituiscono una Regione Autonoma col suo proprio statuto politico-amministrativo ed i suoi propri organi di governo, che hanno le proprie competenze in materia fiscale e sono autorizzate ugualmente ad adattare le norme fiscali nazionali alle particolarità regionali, secondo la Legge n° 13/98 ed il Decreto n° 2/99/A.

Orbene, per quel che riguarda l'autonomia in termini economici, la Corte considera che la Regione Autonoma delle Azzorre non possiede detta autonomia, carenza che si evidenzia nei trasferimenti finanziari compensatori provenienti dallo Stato centrale. Cioè, le Azzorre non rispondono al requisito dell'autonomia economica, poiché la perdita di entrate provocata da una fiscalità meno gravosa è compensata dallo Stato portoghese. Le Azzorre non assumono pertanto il rischio della riscossione ricevendo finanziamento dello Stato per compensare il calo di entrate fiscali che può derivare dalle riduzioni di imposta.

2. Paesi Baschi

Prima di analizzare se i Paesi Baschi godono della "autonomia totale" alla quale fa riferimento l'avvocato generale Sig. L. A. Geelhoed, conviene descrivere qual è la sua situazione e a tal scopo utilizziamo i Fondamenti Giuridici della STS del 9 dicembre del 2004 (RJ 2005,130).

La Costituzione "protegge e rispetta i diritti storici dei territori giurisdizionali", aggiungendo che "l'aggiornamento generale di detto regime giurisdizionale sarà portato a termine, nell'ambito della Costituzione e gli Statuti Autonomi" (Disposizione Addizionale prima).

Lo Statuto Autonomo dei Paesi Baschi (RCL 1979, 3028 e LPV 1980, 10) si riferisce ai Territori Storici come titolari del diritto a fare parte della comunità autonoma dei Paesi Baschi, definendosi il territorio di questa attraverso l'integrazione di quelli. I suoi organi giurisdizionali sono retti dal regime giuridico esclusivo di ognuno di essi (art. 37.1), non vedendosi modificata la natura di detto regime giurisdizionale specifico o le competenze dei regimi esclusivi di ogni Territorio Storico da quanto disposto nello Statuto (art. 37.2). Lo stesso Statuto raccoglie diverse competenze proprie dei Territori Storici e menziona, nell'art. 37.3, alcune che, in ogni caso, corrispondono loro con carattere di esclusività. L'art.1 che segnala che le relazioni di ordine tributario tra lo Stato ed i Paesi Baschi saranno regolate mediante il sistema giurisdizionale tradizionale dell'Accordo Economico, dispone che "le Istituzioni competenti dei Territori Storici potranno mantenere, stabilire e regolare, all'interno del proprio territorio, il regime tributario, seguendo la struttura generale impositiva dello Stato, le norme che per il coordinamento, l'armonizzazione fiscale e la collaborazione con lo Stato siano contenute nello stesso Accordo e che detti il Parlamento Basco per identica finalità."

Orbene, è evidente che lo Statuto Autonomo dei Paesi Baschi non configuri le Giunte Generali come camere legislative ed è, ugualmente, chiaro che non possono dettare norme con valore di Legge. Nel sistema costituzionale spagnolo, i Parlamenti Generali, come rappresentanti del popolo spagnolo - nel quale risiede la sovranità nazionale e dal quale emanano i poteri dello Stato - esercita la potestà legislativa dello Stato (art. 66.2 della CE), soggetta solo al controllo di costituzionalità del Tribunale Costituzionale (art. 161.1 della CE); e, nell'ambito territoriale dei Paesi Baschi, è, solamente, il Parlamento Basco ad esercitare la potestà legislativa, come risulta dall'articolo 25 dello Statuto, sottoposta anche al menzionato controllo di costituzionalità del Tribunale Costituzionale. In questo stesso senso, la Legge del Parlamento Basco 27/1983, del 25 di novembre, sulle relazioni tra le Istituzioni della Comunità Autonoma e gli Organi Giurisdizionali dei suoi Territori Storici" stabilisce che la facoltà di dettare norme con rango di Legge corrisponde in via esclusiva al Parlamento (art. 6.2).

È vero che si è tentato di spiegare la natura delle Norme Forali considerandole come disposizioni materialmente legislative o come regolamenti autonomi, derivati direttamente dallo Statuto Autonomo che definisce le competenze esclusive dei Territori Storici e stabilisce una specie di riserva regolamentare a beneficio di questi (artt. 37.3 e 25). E la individuazione di tali Norme ha avuto riflesso, perfino, nelle Disposizioni Addizionali prima della LJCA (RCL 1998, 1741) e sedicesima della Legge di Regime Giuridico delle Amministrazioni Pubbliche e Procedimento Amministrativo Comune, secondo la redazione data dalla Legge 4/1999.

Ma contro l'accettazione della riferita categoria normativa ci sono due importanti obiezioni. Da una parte, supporrebbe contraddire principi basilari del sistema di fonti stabilito nella Costituzione, come notò tempestivamente il Tribunale Costituzionale che, nella sentenza 5/1982, del 8 febbraio (RTC 1982, 5), evidenziò che nell'ordinamento basco non esisteva riserva regolamentare. E, dall'altra e soprattutto, risulterebbe contraria alla giurisprudenza di questa Aula che ha rivisto e controllato le Norme Forali e ha affermato l'effettività del principio di legalità; o, detto in altri termini, ha affermato la subordinazione delle Norme Forali alle Leggi.

Le stesse Norme Forali riconoscono la subordinazione alla Legge dell'Accordo, che definisce i principi ai quali deve sottomettersi l'esercizio della potestà tributaria dei Territori Storici.

La capacità normativa di detti Territori si esercita nell'ambito della Costituzione e della Legge, benché i limiti definiti da questa siano, a

volte, straordinariamente ampi ed implichino, in realtà, una delegificazione in materia tributaria che è risultata possibile attraverso la citata Disposizione Addizionale Prima della Norma Fondamentale.

Come si è commentato, dunque, il contrasto delle Norme Forali con le previsioni costituzionali e statutarie deve partire necessariamente dal riferito riconoscimento espresso dei diritti storici e dal suo aggiornamento che si realizza nella Disposizione Addizionale Prima della Norma Fondamentale, e che è servito, da una parte, al Tribunale Costituzionale affinché, nella sentenza 76/1988, del 26 aprile (RTC 1988, 76), pronunciandosi sulla Legge di Territori Storici, accogliesse la tesi della *foralidad* come istituzione garantita dalla Norma Fondamentale; e, dall'altra, a questa Corte affinché riconoscesse le potestà normative delle Istituzioni dei Territori Storici nell'ambito tributario (SSTS del 20 [RJ 1999, 9602] e 27 novembre 1999 [RJ 2000, 2991], 24 gennaio 2000 [RJ 2000, 260]).

L'ambito normativo basilare derivato dalla norma costituzionale è costituito, in primo luogo, dallo Statuto Autonomo dei Paesi Baschi, il cui art. 41 dispone, da una parte, che le relazioni di ordine tributario tra lo Stato ed il Paese basco verranno regolate mediante il sistema giurisdizionale tradizionale dell'Accordo Economico o Accordi. Ed aggiunge, nel comma 2, che il contenuto del regime di Accordo rispetterà e si adatterà ad una serie di principi, segnalando che le Istituzioni competenti dei Territori Storici potranno mantenere, stabilire e regolare, all'interno del loro territorio, il regime tributario, seguendo la struttura generale impositiva dello Stato, le norme che per il suo coordinamento, armonizzazione fiscale e collaborazione con lo Stato si accordino nello stesso Accordo, e quelle che detta il Parlamenti Basco per identiche finalità all'interno della Comunità Autonoma.

Pertanto, dietro un principio generale - la riaffermazione del sistema giurisdizionale tradizionale -, la norma statutaria definisce il contenuto dell'Accordo e precisa i suoi condizionamenti e limiti, tendenti a raggiungere l'obiettivo che, nonostante l'autonomia tributaria dei Paesi Baschi, il suo sistema impositivo si adatti ai principi generali stabiliti con carattere generale nella legislazione statale.

In secondo luogo, deve tenersi in conto l'Accordo Economico, approvato dalla Legge 12/1981, di 13 maggio (dopo sostituito dall'Accordo promosso da Legge 12/2002, del 23 di maggio) che, nel suo articolo 2, attribuiva alle autorità dei Territori Storici Baschi competenza per regolare nel suo territorio il regime tributario, salvo i tributi che integravano il Reddito di Dogane, quelli che si riscuotevano attraverso i monopoli fiscali e l'imposizione su alcool, la cui regolazione si dichiarava di competenza esclusiva dello Stato (dopo, secondo il nuovo Accordo del 2002, la regolazione, gestione, ispezione, revisione e riscossione dei diritti di importazione e dei gravami di importazione nelle Imposte Speciali e nell'Imposta sul Valore Aggiunto, come l'alta ispezione ed applicazione dell' Accordo Economico).

In questo modo, la giurisprudenza della Terza Sezione della Corte suprema ha segnalato le seguenti regole corrispondenti al sistema tributario giurisdizionale dei Paesi Baschi:

a) Le Istituzioni competenti dei Territori Storici hanno riconosciute competenze per mantenere, stabilire e regolare il regime tributario, salvo i tributi che al promulgarsi la Legge sull'Accordo si riscuotevano mediante monopoli fiscali, i diritti di importazione e gli oneri all'importazione nelle Imposte Speciali e nell'Imposta sul Valore Aggiunto (art. 2.1 della Legge dell'Accordo, che contiene la denominata giurisdizione tributaria dei Paesi Baschi).

b) Le Deputazioni Giurisdizionali avranno a proprio carico l'esazione, gestione, liquidazione, riscossione ed ispezione dei tributi che integrano il sistema tributario dei Territori Storici (art. 2.2).

c) Le Giunte Generali hanno le competenze per adottare gli accordi pertinenti con obiettivo di applicare nei suoi rispettivi Territori le norme fiscali che lo Stato decida di applicare al territorio comune.

d) In ogni caso, le norme vigenti nel territorio di regime comune, hanno il carattere di Diritto suppletorio (Disposizione Addizionale Prima della Legge sull'Accordo).

Questi principi sono quelli che ispirano la Legge di riferimento con validità prevista fino al 31 di dicembre 2001. Le istituzioni autonome basche si differenziano, così, dalle analoghe istituzioni dell'Amministrazione Locale del Diritto comune dello Stato, che hanno solo autonomia in ordine alle spese.

Ma ciò non vuole dire che l'autonomia finanziaria riconosciuta ai Territori

sia incondizionata o che non abbia limiti. Al contrario, tali condizionamenti sono fissati nella stessa Legge sull'Accordo, nella quale si fissano le basi per l'esercizio delle potestà tributarie autonome delle basche ed i loro limiti.

Sostanzialmente si riconosce ai Paesi Baschi il diritto alla riscossione tributaria nata nel suo proprio territorio (d'accordo con l'art. 156.2 della CE) senza pregiudizio per il suo obbligo di contribuire ai gravami generali dello Stato, mediante una "quota", in virtù del principio di solidarietà interterritoriale che consacra la nostra Costituzione, art. 158. E si riconoscono ugualmente facoltà normative proprie, come abbiamo visto.

Per il resto, l'art. 4 della Legge sull'Accordo sviluppa le previsioni per raggiungere un'effettiva armonizzazione fiscale tra i tributi che si riscuotono nei Paesi Baschi e nel territorio comune dello Stato. Detta armonizzazione è riconosciuta unanimemente come una delle finalità essenziali della citata Legge.

In ogni caso, secondo il quadro normativo descritto e la giurisprudenza riferita, le singolarità tributarie dei Territori Storici derivate dal suo riconoscimento costituzionale suppongono una serie di conseguenze che devono essere considerate nel giudicare le Norme Forali.

In primo luogo, la modulazione del principio di riserva di Legge. La capacità di autonomazione che il riconoscimento istituzionale dei diritti storici comporta non presuppone che gli enti giurisdizionali siano titolari di potestà legislativa, poichè questa è stata riservata dai testi costituzionali allo Stato, art. 62.2, ed alla Comunità Autonoma [arts. 152.1 e 153.a]. La stessa Legge del Parlamento Basco del 25 novembre 1983, sulle relazioni tra le Istituzioni Comuni, la Comunità Autonoma ed Organi Giurisdizionali dei suoi Territori Storici (LTH d'ora in poi) consentono di riferirsi alla potestà normativa per dettare Norme Forali (art. 8) e segnala espressamente che la facoltà di dettare norme con rango di Legge è attribuibile in esclusiva al Parlamento, art. 6.2. E, tuttavia, in virtù della clausola costituzionale di riconoscimento e rispetto per i diritti storici dei Territori giurisdizionali, le competenze in materia tributaria rappresentano un diritto storico identificativo della *foralidad* il cui aggiornamento si raggiunge attraverso lo Statuto Autonomo dei Paesi Baschi e, in concreto, mediante il riconoscimento esplicito del riferito art. 41.2.

Pertanto, il principio di riserva di Legge e di legalità in materia tributaria, di per sé con portata relativa, acquista una relatività più specifica rispetto ai Territori Storici. Overo, l'esigenza di subordinazione e di complementarietà del Regolamento rispetto alla Legge, non si esige in relazione alle norme regolamentari che dettano le Giunte Generali negli stessi termini in cui si stabiliscono con carattere generale per detta classe di norme nell'ambito tributario. In definitiva, il principio di riserva di Legge, stabilito nell'art. 31.3 della CE risulta sfumato per i Territori Giurisdizionali ai quali l'articolo 8.1 della Legge di Territori Storici riconosce, nelle materie che sono di sua competenza esclusiva una potestà normativa *sui generis* esercitata mediante le Norme Forali di cui si tratta.

In secondo luogo, i principi costituzionali di autonomia, uguaglianza, unità e solidarietà devono essere intesi secondo le esigenze che impone la stessa sopravvivenza dei sistemi giurisdizionali riconosciuta dalla stessa Norma Fondamentale e che obbliga, naturalmente, a stabilire uno scrupoloso equilibrio tra detti principi e l'esercizio delle competenze tributarie dei territori giurisdizionali partendo dalla dottrina del Tribunale Costituzionale.

La compatibilità con l'uguaglianza trova un primo riferimento nell'autonomia finanziaria (art. 156 della CE), in relazione alla quale la giurisprudenza costituzionale ha ritenuto che l'uguaglianza dei cittadini spagnoli non significa che sia imprescindibile una totale uniformità fiscale in tutto il territorio nazionale; cosa che sarebbe incompatibile con l'autonomia finanziaria, ed ancora più con lo specifico sistema giurisdizionale. Quello che impone il principio di cui si tratta è che si assicuri l'uguaglianza di posizioni giuridiche fondamentali dei cittadini in relazione ai doveri tributari; e che si eviti certamente la configurazione di sistemi tributari davvero privilegiati nel territorio nazionale. In questo senso la STC 150/1990 (RTC 1990, 150), segnala: "l'autonomia significa precisamente la capacità di ogni nazionalità o regione di decidere quando e come esercitare le proprie competenze, nell'ambito della Costituzione e dello Statuto. E se, come è logico, da detto esercizio derivano non disuguaglianze nella posizione giuridica dai

cittadini residenti in ognuna delle distinte Comunità Autonome per ciò risultano necessariamente infranti gli articoli 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 della Costituzione [né gli articoli 31.1, 38 e 149.1.13, bisogna aggiungere] poiché questi precetti non esigono un trattamento giuridico uniforme dei diritti e doveri dei cittadini in ogni tipo di materie ed in tutto il territorio dello Stato, anche perchè ciò sarebbe apertamente incompatibile con l'autonomia, e per la quale all'esercizio dei diritti ed il compimento dei doveri costituzionali si riferisce, un'uguaglianza di posizioni giuridiche fondamentali".

Pertanto, salvaguardata l'identità basilare di diritti e doveri degli spagnoli, il carico fiscale che essi sono tenuti a sopportare, può essere in una certa misura differente (Cfr. ATC 182/1986, del 26 febbraio [RTC 1986, 182 ATTO]).

Quindi, il dovere basilare di contribuire alle spese pubbliche, stabilito nell'art. 31.1 della CE, giustifica l'esistenza di un trattamento differenziato nei Territori Storici, purché rimanga salvaguardata l'uguaglianza basilare di tutti gli spagnoli e ciò non comporti un trattamento fiscale realmente privilegiato.

L'unità del sistema tributario ha un carattere strumentale rispetto al principio di uguaglianza degli spagnoli, e secondo la dottrina del Tribunale Costituzionale, non è neanche incompatibile con le competenze tributarie delle Comunità Autonome e con l'autonomia di bilancio e finanziaria delle stesse (STC 19/1987 [RTC 1987, 19]). Ed è precisamente la disuguaglianza tributaria, derivata dai distinti sistemi nel loro insieme - e non da un'imposta concreta - quello che le Leggi di Concerto e l'Accordo Economico tentano di controllare, prevedendo norme di armonizzazione, tra le quali emerge l'esigenza di una pressione effettiva globale equivalente a quella esistente nel resto dello Stato.

È inevitabile riconoscere la difficoltà di accreditare processualmente la grandezza delle rispettive pressioni fiscali effettive. Ma, da una parte, non è possibile prescindere dal dato della globalità in termini di una situazione di "equivalenza finanziaria" (secondo la formula che introdusse la Legge 19/1998, del 15 giugno [RCL 1998, 1472]) tra entrambi i modelli, quello comune e quelli giurisdizionali, intendendo che affinché tale esigenza si realizzi è necessario che risulti equivalente l'apporto allo Stato delle comunità giurisdizionali, al saldo netto che si sarebbe prodotto con la Finanza centrale applicandosi in queste Comunità le regole tributarie comuni; ovvero, le Comunità giurisdizionali devono contribuire in uguale proporzione rispetto alle altre Comunità al sostegno dei gravami generali.

Infine, la solidarietà, rettamente intesa, non è esigenza di uniformità né bandisce ogni differenza. È precisamente la costanza di notevoli disuguaglianze di alcune parti del territorio rispetto ad altre quelle che entrano in contraddizione con detto principio (STC 64/1990, del 5 aprile [RTC 1990, 64]); così che risulta possibile una certa competitività fiscale tra Comunità Autonome, con differenti offerte di incentivi, purché, per la loro importanza, non debbano qualificarsi autentici "Aiuti di Stato", sottoposti ad un regime speciale da parte del Diritto Europeo.

Da quanto detto fino ad ora è chiaro che la singolarità storica peculiare dei Territori Storici dei Paesi Baschi, ha una base costituzionale e statutaria, indipendentemente dalla quale, inoltre, alcune delle sue previsioni sono analoghe a quelle delle norme tributarie comuni. E, dall'altra, solo nella misura in cui possano identificarsi nelle concrete misure che incorporano gli esposti elementi che configurano gli "aiuti di Stato" potrà intendersi che sono contrari al Diritto europeo.

Conclusione rispetto ai Paesi Baschi

Dunque, dietro questa esposizione sulla realtà dei Paesi Baschi, non rimane altro che concludere che le tre condizioni che stabiliva l'avvocato generale Sig. L. A. Geelhoed, rispetto a tale territorio, trovano certamente realizzazione:

- Autonomia istituzionale, nella misura in cui il potere normativo dei Territori Storici deriva dal riconoscimento costituzionale dei diritti storici dei territori giurisdizionali, attraverso il suo aggiornamento per mezzo di quanto disposto nell'articolo 41 e seguenti dello Statuto Autonomo dei Paesi Baschi, e dalle norme di attribuzione di competenze regolatrici nell'Accordo Economico con la Comunità Autonoma dei Paesi Baschi.
- Autonomia procedurale, nella misura in cui non esiste nessun intervento delle istituzioni centrali dello Stato spagnolo nel processo normativo dei Territori Storici che promulgano le proprie norme in base

ad un sistema istituzionale basato su alcune Giunte Generali, che si scelgono attraverso elezioni periodiche per suffragio universale e diretto, e su alcune Deputazioni Giurisdizionali, che costituiscono gli organi di governo ed amministrazione dei territori giurisdizionali con autonomia istituzionale.

Nell'ipotesi in cui le Norme Forali eccedessero le competenze previste nell'Accordo Economico, il Governo Centrale non potrebbe ostacolare la loro approvazione ed entrando in vigore, al contrario, dovrà ricorrere dopo la loro promulgazione ai Tribunali.

- Autonomia economica, nella misura in cui le decisioni dei Territori Storici sulla loro politica fiscale non si vedono compensate in nessun modo attraverso trasferimenti incrociati nel governo centrale, nella misura in cui il regime dell'Accordo Economico corrisponde ad un modello di decentramento economico-finanziario di rischio unilaterale per i Territori Storici, la cui capacità di spesa rimarrà direttamente determinata attraverso la loro riscossione tributaria, senza ricevere compensazioni o trasferimenti dallo Stato centrale, ma che, al contrario, deve contribuire anche ai gravami statali assunti attraverso una Quota, che è una variabile esogena del modello, calcolato in funzione dei Bilanci Generali dello Stato e a cui si deve farsi fronte sia come sia il livello di riscossione dei Territori Storici.

Nell'ottica della selettività geografica, niente può obiettarsi rispetto al fatto che i Territori Storici dei Paesi Baschi approvino aliquote fiscali differenti rispetto a quelle applicabili nel territorio comune per l'Imposta sulle Società, dato che si realizzano i tre requisiti affinché si possa parlare di autonomia totale. I Territori Storici hanno autonomia istituzionale come emerge dalla Costituzione, dallo Statuto Autonomo dei Paesi Baschi e dallo stesso Accordo Economico; hanno autonomia procedurale, dato che la potestà per mantenere, stabilire e regolare il regime tributario dei tre Territori Storici corrisponde alle loro rispettive Giunte Generali, e si eserciterà nei termini previsti nell'Accordo; e hanno autonomia economica, dato che, come si è detto, il regime dell'Accordo si caratterizza per assumere il criterio del rischio unilaterale, in modo che la perdita di riscossione che rappresenti una diminuzione dei tipi di onere non si vedrà compensata da trasferimenti provenienti dal governo centrale.

La sentenza del Tribunale di Giustizia dell'Unione Europea non si riferisce ai Paesi Baschi, bensì alle Azzorre, isole portoghesi, e non è estensibile ad altri casi, né permette di pregiudicare l'orientamento di future risoluzioni su dispute simili. Ciononostante, la sua argomentazione costituisce un riconoscimento dell'Accordo Economico basco e della capacità normativa delle Deputazioni in materia fiscale, all'interno dei limiti fissati dalla Legge.

Laddove, infatti, l'UE mantenesse tale criterio rispetto al caso basco e l'applicasse in modo da consentire la conclusione dei processi giudiziari che hanno riguardato le Deputazioni Forali, si dissolvrebbero, anche, i dubbi fiscali che spaventano le imprese basche, pregiudicandone lo sviluppo. La sicurezza giuridica è un bene che si apprezza solo nella sua vera grandezza quando manca.

Per concludere deve segnalarsi che i Governi dell'Irlanda del Nord, Gran Bretagna e Spagna si presentarono come parti interessate nel processo contro la fiscalità delle Azzorre. Ognuno per difendere la propria particolare questione, ma con l'obiettivo di ottenere che il Tribunale del Lussemburgo ammettesse l'esistenza di regimi fiscali differenti all'interno di uno stesso Stato. L'Irlanda del Nord voleva preservare il suo *status* al margine del Regno Unito; la Gran Bretagna, la singolarità fiscale di Gibilterra e Scozia e la Spagna, il regime dell'Accordo concordato rispettivamente coi Paesi Baschi e Navarra.

(*) Professore associato di Diritto Finanziario e tributario, Università dei Paesi Baschi

(**) Dottoranda di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie", presso il Dipartimento di Scienze Internazionalistiche – sezione Finanza Pubblica – della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

Note

(1) STS 9-12-2004 (RJ 2005\130).