LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS

MARCOS M. PASCUAL GONZÁLEZ

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Oviedo*

SUMARIO

I. Introducción.
II. Las clases de ayudas de Estado: la exención tributaria.
III. El Código de Conducta fiscal.
IV. La recepción en el Código de Conducta de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.
V. La incidencia en las exenciones de las excepciones a la regla de incompatibilidad de las ayudas de Estado.
VI. El principio de ponderación.
VII. Análisis de la jurisprudencia comunitaria más reciente.

* Doctor en Derecho por la Universidad de La Laguna. Correo electrónico: mapascua@ull.es

Resumen del contenido:

La utilización de las exenciones tributarias por parte de los poderes públicos para alcanzar determinados objetivos, económicos o sociales fundamentalmente, choca frontalmente con la defensa de mercado presidido por la libre competencia que defienden las Instituciones comunitarias. La principal herramienta utilizada por ellas para luchar contra las distorsiones creadas por las políticas fiscales de los Estados miembros es la normativa en materia de ayudas de Estado. En el presente trabajo se analiza la aplicación que el TJCE ha hecho de dichas normas en relación con las exenciones fiscales, con especial referencia a las más recientes del País Vasco.

I. INTRODUCCIÓN

La interrelación del Derecho comunitario con la fiscalidad directa de los Estados miembro, lleva siempre a la misma idea: la armonización de las legislaciones. Sin embargo, algún sector doctrinal ha destacado que la armonización de la fiscalidad directa ha quedado rezagada en relación con otros aspectos del proceso de integración[1]. Para MATA SIERRA "la idea de Unión Europea (...) exige (...) el replanteamiento mismo de la utilización del término de armonización aplicado a la fiscalidad directa, ya que, al menos desde nuestra óptica, este concepto merece reservarse a un estadio más avanzado que el que presenta la fiscalidad directa comunitaria en la actualidad, para el cual, precisamente, la evolución de la Comunidad hacia esa Unión Europea se convertirá en un indudable estímulo" [2].

Otro sector doctrinal pretende enmascarar tal retraso mediante la búsqueda de conceptos distintos con los que denominar el estado en el que se encuentra la fiscalidad directa. Para ello se utilizan términos –algunos de los cuales no se encuentran en el Tratado de la Comunidad Europea– como "aproximación", "coordinación", "armonización" y "unificación". En este punto, compartimos la opinión de APARICIO PÉREZ: "a nuestro juicio resulta bizantina esta cuestión, pues en este tema más que atender a concretas expresiones terminológicas, producto incluso en ocasiones de diferentes versiones lingüísticas del Tratado en cada uno de los idiomas oficiales de la Comunidad, debe estarse más al espíritu unitario informador del Ordenamiento Jurídico de la Comunidad"[3]. Como han expuesto CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR, "la armonización puede consistir tanto en aproximar como en unificar como en coordinar, dependiendo de la opción técnica que aparezca más adecuada para conseguir un propósito, pues normal-

[1] A. M. GARCÍA-MONCÓ, *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999, pág. 216.

[2] Mª T. MATA SIERRA, "Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea", *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 196.

[3] "Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", *Impuestos*, 1988, T. II., pág. 872.

mente será posible alcanzar un resultado con diferentes soluciones"[4].

Las Instituciones comunitarias son conscientes de tales dificultades, propiciadas fundamentalmente por la falta de competencias de la Comunidad en materia de fiscalidad directa. Pero, pese a dejar en un segundo plano las políticas armonizadores, no olvidan el objetivo que en el fondo se pretende, que no es otro que el de evitar las distorsiones que los sistemas tributarios de los Estados miembros pueden provocar en el correcto funcionamiento del mercado común. Y para la consecución de tal objetivo se ayuda el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así como también la Comisión Europea y el Consejo, de otras políticas comunitarias sobre las que sí tiene competencia. No se trata ahora de unificar o limar sistemas fiscales, ni de armonizar o aproximar la regulación de determinados impuestos directos, sino de atender a la aplicación concreta de cada uno de ellos y, en especial, de aquellas medidas que pueden afectar a la libre competencia o a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el seno del mercado común, como son las exenciones fiscales. En definitiva, se traslada el conocimiento de los asuntos tributarios de la política fiscal comunitaria a la política comunitaria sobre la competencia, en concreto, se valorará el perjuicio que una medida fiscal puede provocar en el mercado común a través de las normas comunitarias en materia de ayuda de Estado. El impulso principal para evitar la competencia fiscal desleal o perniciosa, lo están dando las Instituciones comunitarias valorando la compatibilidad con el mercado común de una medida fiscal mediante su consideración como ayuda de Estado.

No vamos a analizar la incidencia del Derecho comunitario en el Derecho financiero y tributario interno español, ni siquiera en la parte referida a la fiscalidad directa. Nuestro objeto de estudio será la jurisprudencia del TJCE en el control y aplicación de las exenciones tributarias en el ordenamiento interior de los Estados miembros. Somos conscientes de que la definición del concepto de exención tributaria no es pacífica en la doctrina, pero tales discusiones las dejamos al margen por razones de sistematización. Por ello partimos aquí de que por el efecto desgravatorio las exenciones –independientemente de su denominación– son susceptibles de aligerar las carga que normalmente gravan el presupuesto de una empresa, por lo que, indudablemente, pueden ser caracterizadas como ayudas de Estado.

II. LAS CLASES DE AYUDAS DE ESTADO: LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

Por lo dispuesto en el artículo 87.1 TCE, "salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con

[4] *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 8 y 9.

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".

Es con este precepto con el que el TJCE ha intentado evitar las distorsiones fiscales producidas, fundamentalmente, con las exenciones. Para poder incluirlas dentro del ámbito de aplicación de esta norma, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia han hecho uso del requisito de "bajo cualquier forma" que se incluye en el citado artículo 87.1 TCE.

Ni el Tratado ni las Instituciones comunitarias han dado un concepto de ayuda de Estado[5]. Una definición dada por los Tratados "no sería ni posible ni oportuna, ya que cualquier definición concreta puede limitar el concepto de ayuda"[6]. Tanto la Comisión como el Tribunal lo que han hecho ha sido interpretar la norma, ofreciendo enumeraciones de supuestos que pueden ser considerados como ayudas de Estado. Estamos, en consecuencia, ante una interpretación extensiva del concepto a partir de la consideración del requisito "bajo cualquier forma" en un sentido muy amplio.

En la sentencia de 23 de febrero de 1961, señala el TJCE en el contexto del Tratado de la CECA: "(...) el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos"[7]. También considera el TJCE que las ventajas indirectas producen

[5] Hemos tenido ocasión ya de analizar en otro trabajo la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, por lo que a ella nos remitimos para profundizar más en la materia: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*. Editado por la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, pág. 65 y ss.

Para una visión de lo que son las ayudas de Estado, nos remitimos a la bibliografía más destacada: C. Bellamy, C. y G.Child, *Derecho de la Competencia en el Mercado común*. Cívitas, Madrid, 1992, pág. 785; A. Bercovitz, "Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE". *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986; G. Bernini, "Las reglas de la Competencia». *Treinta años de Derecho Comunitario"*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1984; G. Fernández Farreres, *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Fundación Universidad Empresa, Cívitas, Madrid, 1993; Mattera, *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*. Ed. Cívitas, Madrid; M. Waelbroeck y A. Frignani, *Derecho Europeo de la Competencia*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998. Destacamos también la revista *Noticias de la Unión Europea*, en su número 196, de mayo de 2001, monográfico especial dedicado a las ayudas de Estado.

[6] Conclusiones del Abogado General LENZ en la Sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión 40/85 *Rec*. 1986, pág. 2321, pág. 2327.

[7] Sentencia del TJCE, de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, *Rec*. 1961, pág. 3. Si bien, como advertimos en el texto principal, la sentencia se refiere al artículo 4 del Tratado CECA, es extensible, como señalan Waelbroeck y Frignani, al Tratado CE (*Derecho Europeo de la Competencia*, cit., pág. 442). Ello es claro también al comprobar como el propio Tribunal adoptó este criterio en la sentencia del TJCE, de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C 387/92, *Rec*. 1994, pág. I 877, apartado 13.

ese mismo efecto. Tuvo ocasión de pronunciarse al respecto en la sentencia de 20 de noviembre de 2003, en la que estimó que entre tales ventajas indirectas se encuentran el suministro de bienes y prestaciones de servicios en condiciones preferenciales, cuando suponga el aligeramiento de los costes inherentes a una actividad económica[8].

También la Comisión ha ido señalando cuáles son, a su entender, esas "formas diversas" que conforman el concepto de ayuda de un modo más amplio que el de subvención[9]. Para ello, acoge una amplia gama de supuestos, que incluye "subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos en condiciones puramente favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente"[10]. Es evidente, en consecuencia, que la Comisión considera a las exenciones tributarias como medidas que pueden ser incluidas en el concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 del TCE[11].

El incluir en el concepto de ayuda de Estado aquellas medidas de naturaleza fiscal que aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de las empresas, nunca ha estado explícitamente respaldado ni por el Derecho originario ni por el derivado. Consecuencia de ello, y con el objetivo de lograr una actuación coordinada en el seno de la Unión Europea para reducir las distorsiones subsistentes dentro del mercado común, se puso en marcha en 1996 un análisis general de la política fiscal que desembocó en la Resolución de 1 de diciembre de 1997 relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas en el ámbito de la Unión Europea[12].

III. EL CÓDIGO DE CONDUCTA FISCAL

Es necesario hacer referencia a qué medidas fiscales deberán ser revisada conforme los criterios establecidos en el Código de Conducta. No todas entrarán en su campo de influencia, sólo aquellas medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad, sin perjuicio, claro está, del

[8] Sentencia del TJCE de 20 de noviembre de 2003, GEMO, C-126/01.

[9] Sobre el concepto y el régimen jurídico de la subvención, vid., por todos, B. Sesma Sánchez, *Subvenciones Públicas*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

[10] *DOCE* 125, de 17 de agosto de 1963. Respuesta de la Comisión de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita nº 48/1963 del Sr. Burgabacher.

[11] Cfr. *DOCE* L 128 de 12. 6. 1970, pág. 33.

[12] Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, anexa a las Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (*DOCE* C 2 de 6 de enero de 1998).

respeto a las competencias respectivas de los Estados miembros.

En la letra B, se lleva a cabo una más concreta especificación de las medidas que deben considerarse potencialmente perniciosas. Lo serán las que den lugar a un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Nivel impositivo que podrá derivarse tanto del tipo impositivo nominal, como de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente. Se estipula en dicha letra los aspectos a tener en cuenta para evaluar el carácter pernicioso de las medidas fiscales:

1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o
2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o
3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o
5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Además de la determinación de las medidas concretan que entran en el campo de aplicación del Código, es indispensable también delimitarlas en atención a su vigencia en el tiempo.

En este sentido, se ha de atender al contenido concreto de las estipulaciones contenidas en el Código de Conducta en tanto el mismo es susceptible de generar derechos y obligaciones para los Estados miembros. Es por ello que la elaboración de la política fiscal de los Estados miembros no puede ser ajena a lo dispuesto en él. La razón de la afirmación la encontramos en la letra C del Código de Conducta, donde los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas, para lo cual respetarán los principios contenidos en dicho Código[13].

En la letra D los Estados miembros se comprometen a revisar las disposiciones y las prácticas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del Código de Conducta en función de los principios subyacentes en

[13] Esta obligación. denominada por el Código de Conducta como «mantenimiento del *statu quo*», se basa, como afirma Bokobo Moiche, en los principios de congelación o de *stand-still* («Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», cit., pág. 46).

el mismo. De la utilización del término «se comprometen», podría deducirse la no obligatoriedad de dicha disposición, por lo que estaríamos ante un compromiso político cuya fuerza vinculante dependería tan sólo de la predisposición del Estado para acatarla. Sin embargo, no es posible mantener tal opinión, pues en la misma letra se estipula claramente una obligación de necesario cumplimiento por parte de los Estados miembros. De tal modo que si de la evaluación de las medidas y prácticas existentes en los Estados miembros al tiempo de la entrada en vigor del Código de Conducta se aprecia que alguna es susceptible de generar una competencia fiscal perniciosa, los Estados miembros están obligados a modificarlas para eliminar así tal perjuicio.

El Código tendrá como ámbito geográfico de aplicación, el del territorio nacional de cada uno de los Estados firmante. Al haber sido firmado por todos los Estados miembros de la Comunidad Europea, será éste su ámbito de aplicación. Sin embargo, en la letra M, se considera oportuno que los principios destinados a eliminar las medidas fiscales perniciosas se adopten en un marco geográfico lo más amplio posible. De la citada letra no se pude predicar la obligatoriedad que hemos expresado al respecto de otros puntos. Aquí los Estados sólo se comprometen a promover su adopción en los terceros países y en los territorios a los que no se aplica el Tratado, sin que ello suponga una obligación en el sentido visto anteriormente.

Con respecto a los Estados miembros que tienen territorios dependientes o asociados, o que tienen responsabilidades especiales o prerrogativas fiscales en otros territorios, tampoco es extensible la obligación que genera el Código. No obstante, el compromiso que adquieren de promover en ellos dichos principios es mayor ya que de la utilización del término "en particular" se desprende una vinculación específica que no existe para el anterior compromiso aludido[14].

IV. LA RECEPCIÓN EN EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE LAS NORMAS COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO

Ya expusimos que las Instituciones comunitarias tienen escasas competencias en materia fiscal y, por tanto, poca capacidad para luchar contra las medidas fiscales perniciosas. Es por ello que tanto la Comisión como el Tribunal de Justicia hayan acudido a la normativa en materia de ayudas de Estado para estudiar, no los sistemas tributarios en su conjunto, sino la aplicación concreta de los mismos. Tal actuación encuentra reflejo en el Código de Conducta.

[14] Además aquí sí quedan sujetos a una obligación a la que no lo están en el otro supuesto, por la que dichos Estados miembros darán parte de la situación, mediante informes, al Grupo al que se refiere la letra H, el cual valorará dichos informes en el marco del procedimiento de evaluación anteriormente descrito.

En su letra J se señala que "el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 (actuales artículos 87 a 89) del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados". Se avienen así los Estados al control de las medidas por ellos adoptadas en el ejercicio de su política fiscal, mediante la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado. De tal manera que estamos ante un medio eficaz en manos de la Comunidad para luchar ella misma y con sus medios, contra las medidas susceptibles de ocasionar competencia fiscal perniciosa. Incluso nos atrevemos a decir que estamos ante el único medio a disposición de las Instituciones comunitarias para lograr tal objetivo. Para lo cual ha hecho falta la aquiescencia de los Estados miembros mediante la aceptación de la letra J por sus representantes reunidos en el seno del Consejo.

Además, en dicha letra, encontramos la aceptación de los Estados miembros para que sus políticas fiscales puedan ser valoradas y enjuiciadas mediante los artículos 87 a 89 TCE, así como el compromiso de la Comisión para publicar a mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. El compromiso adquirido por la Comisión, si bien no fue cumplido en tiempo, se materializó a finales de 1998, con la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas[15], con el objetivo de exponer "ciertas aclaraciones" necesarias para calificar a las medidas de naturaleza fiscal como ayudas de Estado en virtud del artículo 87.1 TCE[16]. Con dicha Comunicación, la Comisión cumplió con el mandato contenido en el Código de Conducta de "examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros"[17].

La factibilidad de que una medida de naturaleza fiscal pueda ser analizada desde la perspectiva de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, la encuentra la Comisión en que el artículo 87.1 TCE es aplicable con independencia de la forma que adopte la ayuda. Tras revelar dónde encuentra su competencia para entrar a conocer de tales medidas, analiza el elemento de que la ayuda aligere la carga presupuestaria de la empresa[18]. Hemos de aclarar aquí que tal carácter no se predica en ningún momento en el artículo 87.1 TCE, sino que deriva de las interpretaciones llevadas a cabo por las Instituciones del mencionado precepto.

En el apartado 9 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre

[15] *DOCE* C 384, de 10. 12. 1998, pág. 3.
[16] Ibíd., apartado 2.
[17] Ibíd, apartado 4.
[18] Cfr. apartado 9 de la citada Comunicación.

ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, resalta la Comisión el principal efecto que, según los criterios mantenidos por el TJCE y por ella misma, ha de concurrir para que estemos ante una ayuda de Estado incompatible: "la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, grava su presupuesto"[19]. Y tal efecto puede ser causado por una medida de naturaleza fiscal. Acudiendo a su experiencia práctica, la Comisión enumera, a modo de ejemplo, algunas medidas fiscales susceptibles de generar tal efecto:

- la reducción de la base imponible mediante deducciones excepcionales, amortizaciones extraordinarias o aceleradas, inscripciones de reservas en el balance;
- exenciones, créditos fiscales;
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

El siguiente requisito expuesto en la Comunicación es el de que la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Es, sin duda, una advertencia de la Comisión tanto a las Administraciones centrales de los Estados miembros como a todas sus entidades regionales y locales, por cuanto son muchos los beneficios fiscales que éstas otorgan y no siempre respetando el Derecho comunitario. Las disposiciones estatales, regionales o locales de naturaleza fiscal a analizar serán las que se establezcan tanto por vía legislativa, como por vía reglamentaria, administrativa e, incluso, las que se lleven a cabo mediante prácticas de la administración fiscal.

La Comisión, en el apartado 11 de la citada Comunicación, expone conjuntamente, a la hora de analizarlos, los requisitos de afectación a los intercambios comerciales y de falseamiento de la competencia. Aquí recurre la Comisión a la reiterada jurisprudencia puesta de manifiesto a partir de la sentencia de 17 de septiembre de 1980, de entender que "cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda"[20]. De lo especificado por ella parece inducirse que las medidas de naturaleza fiscal podrán ser ayudas de Estado cuando afecten a una realidad tangible y cierta. Y la pretensión del artículo 87.1 TCE es la de incluir también en su ámbito de aplicación aquellas ayudas que amenacen con falsear la competencia. Como estableció el TJCE en su sentencia de 15 de julio de 1964, para apreciar la existencia de una ayuda de Estado es suficiente que el riesgo sea sólo potencial[21]. También la doctrina especializa-

[19] Ibídem.

[20] TJCE, sentencia de l7 de setiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79. *Rec*. 1980, pág. 2671, apartado 11.

[21] Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, *Rec*. 1964, pág. 1141. De parecer similar, aunque no de forma tan expresa, se manifiesta también el TJCE en su sentencia de 6 de julio de 1995, Associazione italiana Tecnico Eonomica y otros/Comisión, asuntos acumulados T-447/93 a T-449/93, *Rec*. 1995, pág. I-1971.

da coincide en este punto. A título de muestra podemos traer las palabras de WAELBROECK y FRIGNANI, para quienes se deberán prohibir las ayudas que dificulten la aparición de empresas que hubieran sido creadas en su ausencia por la necesidad de tener en cuenta ese riesgo potencial[22].

El que la Comisión no haya incluido tal inciso en su Comunicación, no puede dar lugar a concluir que las medias fiscales que amenacen con falsear la competencia no pueden ser analizadas a partir del artículo 87.1 TCE. De entenderse así estaríamos, primero, ante un perjuicio para las medidas que no sean de naturaleza fiscal y, segundo, ante la posibilidad de que los Estados tuvieran carta blanca para dictar disposiciones tributarias que favorecieran a determinadas empresas o producciones siempre que no existiera competencia que falsear o intercambios que afectar, aunque con ello se hiciera imposible que nuevas empresas se instalaran o que otros productos se introdujeran en las fronteras del Estado miembro.

En definitiva, pese a no ser expresamente mencionado por la Comisión, aquellas medidas de naturaleza fiscal que amenacen con falsear la competencia pueden ser declaradas incompatibles en el sentido del artículo 87.1 siempre y cuando estén configuradas por los restantes elementos regulados por el precepto.

El último requisito analizado en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, es el de que la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. En los apartados 13 y siguientes, la Comisión distingue entre las medidas específicas y las de carácter general, sintetizando la línea jurisprudencial y doctrinal mantenida por el TJCE y por la Comisión respectivamente.

La citada Institución considera especialmente pertinente en la aplicación del artículo 87.1 TCE a una medida de naturaleza tributaria "el hecho de que (...) establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembros"[23]. Será necesario para ello el estudio del régimen general aplicable y, luego, considerar si la excepción que la disposición implica está justificada "por la naturaleza o la economía del sistema" fiscal en el que se integra; o lo que es lo mismo, si se deriva "directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión"[24], pues de otro modo podríamos estar ante una ayuda de Estado. En este sentido, son medidas tributarias de carácter general siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones:

- las medidas de pura técnica fiscal, entre los que se incluyen la fijación

[22] *Derecho Europeo de la Competencia*, cit., pág. 461.
[23] Vid. apartado 16 de la Comunicación.
[24] Ibídem.

de los tipos impositivos o de las normas de depreciación y amortización; las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal,
- las medidas destinadas a alcanzar un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción, como es el caso de la investigación y desarrollo o el medio ambiente.

Con tales exigencias, se puede afirmar que las únicas disposiciones excluidas, en principio, del campo de aplicación del artículo 87.1 TCE, serán las de alcance nacional. Las dictadas por los órganos regionales y locales, sí entran dentro de ese margen ya que establecen excepciones a la aplicación del sistema fiscal en su territorio, salvo que:

- que tal excepción esté justificada "por la naturaleza o la economía del sistema"[25],
- que la medida tenga la consideración de ayuda regional conforme a las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 TCE.

La actuación de la Comisión está dirigida a exponer enumeraciones abiertas de supuestos que pueden ser considerados como ayudas de Estado o de supuestos que acepta como conformes al Derecho comunitario, pero sin aportar ni definiciones ni conceptualizaciones teóricas. Se reserva, con ello, un amplio margen de discrecionalidad pues, en tanto no es competente para analizar los sistemas fiscales de los Estados miembros, procura sí tener esa facultad en toda aplicación práctica de la legislación tributaria para evitar la competencia fiscal perniciosa mediante la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado

Y de aquí resulta lo destacado del estudio que llevamos a cabo. La armonización de la fiscalidad directa en el seno de la Comunidad es muy difícil si de lo que se hace uso es de las herramientas que el Tratado otorga a las Instituciones. Pero la lucha contra la distorsión fiscal no ha sido abandonada por ellas. Por el contrario, han buscado otros medios dentro de su marco competencial, como es el de acudir a los criterios del artículo 87.1 TCE para analizar las medidas de naturaleza fiscal. Esto da lugar a una nueva incidencia del Derecho comunitario en el ámbito del Derecho financiero y tributario de los Estados miembros.

En relación con las exenciones, es obvio que otorgan una ventaja a sus destinatarios y, al ser una excepción en la aplicación del régimen general, en ella concurre el criterio de selectividad o de especificidad. Por ello, desde el momento en que en una norma de exención concurran los requisitos contemplados en el artículo 87.1 TCE, podríamos estar ante una ayuda de Estado. Y decimos que podría ser ayuda de Estado pues el hecho

[25] Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, *Rec*. 1974, pág. 709.

de reunir los elementos configuradores recogidos en el mencionado precepto no da lugar, *per se*, a su incompatibilidad con la normativa comunitaria, ya que su validez puede estar fundamentada en otros preceptos, como tendremos ocasión de exponer en las siguientes líneas.

V. LA INCIDENCIA EN LAS EXENCIONES DE LAS EXCEPCIONES A LA REGLA DE INCOMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS DE ESTADO

En el apartado 32 de la Comunicación, expresa la Comisión que, aun siendo frecuentes las ayudas fiscales a la inversión, las exenciones suelen revestirse de "un carácter permanente: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto (...)". Ello hace que se califique a la exención aplicada periódicamente como de ayuda al funcionamiento, las cuales están prohibidas, salvo excepciones, en el Derecho comunitario[26].

Por tanto, si lo que se pretende con la norma de exención es incidir en la inversión inicial, habrá de estarse a los criterios mantenidos con carácter general para toda ayuda de Estado al tener la misma configuración que una subvención. En cambio, si perdurara en el tiempo no será admitida salvo que vaya dirigida a sectores en los que la Comisión ha autorizado tal práctica o que sea de aplicación en alguna de las regiones calificadas de desfavorecidas en el seno de la Comunidad Europea, únicos casos en los que las ayudas al funcionamiento son aceptadas por la Comisión.

A esto hay que añadir el criterio interpretativo expuesto en el apartado 33 de la Comunicación, donde señala que "las ayudas estatales que se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones han de ser "proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados". En función de tal criterio, la exención tributaria debe contribuir efectivamente al desarrollo regional mediante el favorecimiento de actividades que tengan impacto local, siempre que incidan en la erradicación de desventajas regionales reales.

[26] Las ayudas al funcionamiento son aquellas medidas cuyo objeto es el de reducir periódicamente los gastos corrientes de las empresas, conteniendo, en consecuencia, la nota de perdurabilidad en el tiempo, que las diferencia de las ayudas a la inversión al agotarse éstas desde su concesión, mientras que aquéllas se continuarán otorgando en el tiempo. El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia han declarado que las ayudas de funcionamiento son aquellas ayudas que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes que normalmente hubiera debido soportar en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales, por lo que en principio falsean las condiciones de la competencia (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de junio de 1995, Siemens/Comisión, T-459/93, *Rec*. 1995, pág. II -1679, apartados 48 y 77, y la jurisprudencia que allí se cita).

En los puntos 4.15 y siguientes de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (*DOCE* C 74 de 10. 3. 1998, pág. 9), se estipulan las orientaciones que la Comisión seguirá en materia de ayudas de funcionamiento. Se establece la posibilidad –excepcional– de concederse a regiones con un nivel de vida anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo «siempre y cuando así lo justifiquen su aportación al desarrollo regional y su naturaleza y su importe guarde proporción con las desventajas que se pretenda paliar».

Por otro lado, al comentar el requisito de la especificidad o selectividad de la medida para poder ser declarada ayuda de Estado conforme al sentido del artículo 87.1 TCE, se expuso la posibilidad recogida en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de que la medida fiscal esté justificada "por la naturaleza o economía del sistema".

La norma de exención entra de lleno en este requisito al ser una excepción del régimen general, por lo que podrá encontrar justificación también en el hecho de atender a tal "naturaleza o economía del sistema". Conforme al apartado 23 de la citada Comunicación, corresponde al Estado miembro que haya dictado la disposición, justificar tal relación.

La pregunta que brota de forma inmediata es la relativa a qué se debe entender por «naturaleza o economía del sistema». A nuestro juicio, lo que hace la Comisión aquí es remitirse a los principios ordenadores del sistema tributario interno de los Estados miembros. Se hace necesario, por tanto, un análisis de tales principios para ponerlos en relación luego con el Derecho comunitario. Pero sin olvidar la gran influencia de éste sobre el interno de cada uno de los Estados, lo que puede dar lugar a que se modifiquen algunos de los fundamentos jurídicos de las exenciones.

En el caso de España, por "la naturaleza o la economía del sistema" hay que entender "sistema tributario justo", lo que está explícitamente conectado con el respeto a todo el ordenamiento jurídico interno español, del que es norma fundamental la Constitución española. Es a partir de ella desde donde ha de interpretarse la expresión "la naturaleza o la economía del sistema[27]. En la determinación de si una exención es compatible con el mercado común habrá que estar, en consecuencia, a los principios de justicia tributaria. Éstos son los que inspiran un «sistema tributario justo» a tenor del artículo 31.1 de la Constitución española, según el cual: "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Por tanto encontramos reflejados aquí los principios de igualdad y solidaridad, conformados en el Título Preliminar de la Constitución como objetivos fundamentales a alcanzar por todo el ordenamiento jurídico o, en palabras de Lozano Serrano, "tales objetivos no se formulan, sin embargo, como meros criterios que deban inspirar el texto de las normas, sino como exigencia de unos resultados del ordenamiento y de la actuación de los poderes públicos

[27] Se hace necesario afirmar, no obstante, que toda interpretación constitucional no puede arrinconar las soluciones dogmáticas emanadas por la doctrina anterior a la promulgación de la Constitución española «siquiera sea –en palabras del profesor Martín Queralt– por la imposibilidad de olvidar el carácter esencialmente histórico de las categorías jurídicas» "La Constitución española y el Derecho Financiero", en *Hacienda Pública Española*, nº 63 (1980), pág. 99.

tendentes a hacerlos efectivos"[28]. Y que duda cabe, las normas tributarias son fundamentales para alcanzar la realización del Estado social y democrático de Derecho[29]. En definitiva, los principio señalados, además de informar y conformar un sistema tributario justo, son fines en sí mismos de la política fiscal del Estado español, por lo que toda actuación debe ir encaminada a su consecución[30].

Del traslado de lo expuesto con carácter general para el ordenamiento jurídico-tributario nacional, al instituto jurídico-tributario concreto objeto de estudio, concluimos que se ha de estar al fin perseguido por la norma de exención en orden a encontrar su justificación jurídica. Aparece aquí una confrontación grave con la jurisprudencia comunitaria y con la práctica de la Comisión, ya reiteradamente aludida, de señalar que "el artículo 92 no distingue según las causas o los objetos de las intervenciones afectadas, sino que las define en función de sus efectos, de tal manera que ni el carácter fiscal, ni el fin social eventual de una medida adoptada por un Estado miembro son suficientes para excluirla del campo de aplicación del artículo 92"[31]. Sin embargo, y para respetar el orden sistemático establecido, trataremos tal disyuntiva un momento posterior.

La norma de exención ha de encontrar su justificación en los principios configuradores de un sistema tributario justo, es decir, en los principios de justicia tributaria. Como en su momento afirmó el profesor SAINZ DE BUJANDA, "la justicia tributaria es, por esencia, parte del Derecho tributario. En rigor, su cimentación y su razón de ser"[32]. Nuestra intención no es la de encontrar el fundamento de las exenciones en el Derecho interno español. De hacerlo dispersaríamos en exceso nuestro estudio, que no es otro que el de interpretar lo que ha de entenderse por "la naturaleza o la economía del sistema". Sin embargo, en tanto afirmamos que por tal expresión debe entenderse "sistema tributario justo", es decir, respeto a los principios de justicia tributario, nos vemos obligados, aun muy someramente, a reflejar algunas de las argumentaciones doctrinales más relevantes en orden a la fundamentación jurídica de las exenciones.

[28] *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 45.

[29] Advierte Rodríguez Bereijo que "los Poderes Públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen *comprometidos* en la consecución de un orden social más igualitario y justo" ("Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100 (1998), pág. 593).

[30] A ello entendemos que ha querido hacer referencia el profesor Martín Delgado, al estimar que con la formulación dada por la Constitución a los principios de capacidad económica e igualdad «se trata de hacer efectivo el nuevo ideal de justicia general aplicándolo al sector tributario» ("Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", en *Hacienda Pública Española*, nº 60 (1979), pág. 61).

[31] Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión 173/73, *Rec*. 1974, pág. 709, mantenida, entre otras en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión C-241/94, *Rec*. 1996, pág. I 4551, apartados 21 y 22. La Comisión por su parte, sostiene una línea continuista con el TJCE, como en el caso de la Decisión de 6 de mayo de 1987 (*DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18).

[32] "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho,* vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 414.

Si el principio de capacidad económica debe inspirar todo sistema tributario justo[33], es indudable que la norma de exención debe ajustarse a dicha exigencia. De tal modo que si la norma respeta el principio de capacidad, éste se convierte en legitimador de la exención[34]. Pero no sólo ha de respetarse tal principio en la configuración de la exención, sino que la misma se convertirá o se concebirá como instrumento de justicia. En consecuencia, para que el establecimiento de una exención sea acorde con un sistema tributario justo, la norma debe alcanzar dos propósitos: en primer lugar, ha de constituir un fin en sí misma, esto es, estar investida del principio de capacidad económica; en segundo lugar, ha de ser un instrumento que culmine el citado principio[35].

No obstante, del tenor del artículo 31.1 de la Constitución, se colige que para alcanzar el sistema tributario justo es necesario algo más que el respeto al principio de capacidad económica[36], o en palabras del TC en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, su configuración se lleva a cabo sin agotar en el mismo el principio de justicia en materia tributaria[37]. La consecuencia lógica es su relativización como exclusivo de la justicia tributaria[38]. Los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el precepto constitucional constituyen, en palabras de Rodríguez Bereijo, un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo[39]. Ese "algo más" es el principio de igualdad[40], en virtud del cual se prohíbe toda discriminación no justificada o arbitraria[41], "entendiendo por tales las no razonables o contrarias a la conciencia jurí-

[33] «Se acepta –aunque a algunos les cuesta, es verdad– que el hecho de que un ciudadano pague más tributos que otro no sólo no constituye anomalía alguna, sino que es consecuencia, pura y simple, de la aplicación de la Constitución, que ordena que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se efectúe de acuerdo con su capacidad económica» (J. Martín Queralt, "El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100 (1998), pág. 681).

[34] C. Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, cit., pág. 25.

[35] El propósito de la exención como instrumento del principio de capacidad económica ha sido meridianamente expuesto por Sainz de Bujanda al expresar que «se exime –debe eximirse– lo que es justo que no tribute. Inversamente: no se exime –no debe eximirse– lo que es justo que tribute». *Hacienda y Derecho,* vol. III, cit., pág. 414. En una línea similar se manifiesta Giannini al justificar determinadas exenciones por su cualidad de convenientes en aras de la «defensa del interés general» (*Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957. Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, pág. 157.

[36] Cfr. J. M. Martín Delgado, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", cit., pág. 65.

[37] En el mismo sentido vid. C. Palao Taboada, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88 (1995), pág. 631 y ss.

[38] Para un análisis detenido de la capacidad económica como principio constitucional, así como de las opiniones vertidas por la doctrina en la materia vid. Mª P.Alguacil Marí, "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", en *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 253 (1999), págs. 573 - 657.

[39] "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", cit., pág. 612.

[40] Cfr. C. Palao Taboada, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva". En *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II. Ed. Tecnos, Madrid, 1976, pág. 411.

[41] Es lo que Cortés Domínguez denomina "trato equitativo de la Ley fiscal" (*Ordenamiento Tributario Español,* Tomo I, cuarta edición, Ed, Cívitas, Madrid, 1985, pág. 91).

dica o a la naturaleza de la cosa"[42], a la vez que permite instrumentalizar la discriminación en pos de hacer efectivo el propio principio[43]. En definitiva, es factible concluir con LOZANO SERRANO[44] que "la cuestión se centra, por tanto, no en averiguar si existe o no discriminación, sino en si ésta puede considerarse racional y objetivamente fundada"[45].

Para PALAO TABOADA, conceptualizar la igualdad como interdicción de discriminaciones arbitrarias, "permite atribuir al principio correspondiente un contenido propio, independiente y supraordinado a sus posibles especificaciones positivas"[46], lo que no implica, en ningún caso, jerarquización de los principios conformadores de la justicia tributaria, sino necesidad de observar todos los principios impositivos.

Aun siendo de obligado respeto el principio de capacidad económica en la configuración de una norma de exención, a nuestro efecto interesa más el principio de igualdad. Es en él y en los principios rectores de la política social y económica del Estado constitucionalmente reconocidos, donde encontramos la justicia tributaria que justifica el establecimiento de las exenciones que pueden ser calificadas de ayuda de Estado compatibles con el mercado común. Y ello porque no se puede olvidar que, en tanto no sea arbitraria y esté objetivamente justificada, la desigualdad tributaria ante situaciones indicativas de igual capacidad económica no conculca el principio de igualdad[47].

La igualdad como principio constitucional no sólo encuentra reflejo en el artículo 31 de la Constitución. Son muchos los preceptos que la recogen, por lo que se debe entender que "es más correcto diferenciar un valor preeminente, el del artículo 1.1, desarrollado en el artículo 14 como proclamación genérica del principio de

[42] C. Palao Taboada, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", cit., pág. 630.

[43] A partir de la reformulación sufrida por el principio de justicia tributaria, cabe amparar en el principio de igualdad ciertas discriminaciones (cfr. J. Martín Queralt, , C. Lozano Serrano, G. Casado Ollero, J. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 262. En el mismo sentido se expresa C. Lozano Serrano, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Cívitas, Madrid, 1990, pág. 28.

[44] *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, cit., pág. 28.

[45] Soler Roch califica el principio de igualdad como "la vara de medir la justicia de dicho sistema (tributario)" (*Prólogo* a la obra de M. Núñez Grañón, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 8).

[46] «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», cit., págs. 415-419.

[47] Cfr. J. M. Martín Delgado, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", cit., pág. 93.

Núñez Grañón define la desigualdad tributaria como «todo trato arbitrario, discriminatorio, procedente tanto del legislador como de la Administración o de los Tribunales, carente de una justificación admisible, que impida alcanzar el fin que se atribuye a este principio constitucional; la justicia del sistema tributario, en aras a cuya consecución se admite la existencia de desigualdades tributarias para evitar, precisamente, la desigualdad que un mismo tratamiento tributario, ante cualquier situación económica, personal o territorial, puede ocasionar» (M. Núñez Grañón, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 40).

igualdad ante la ley, y este último reflejado en otros preceptos constitucionales que delimitan su concreta aplicación: art. 23.2, o de igualdad en el acceso a cargos públicos; art. 31.1, o igualdad como criterio inspirador del sistema tributario; art. 39.2, o igualdad de los hijos ante la ley con independencia de su filiación; art. 139.1, o igualdad de los españoles en los territorios del Estado; etcétera"[48].

En el fundamento jurídico 10º de la STC 76/1990 se resume la elaboración que del principio de igualdad ha realizado la jurisprudencia constitucional:

"a) No toda desigualdad en el trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;

c) el principio de igualdad no prohibe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;

d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionales a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".

Ahora bien, pese al reconocimiento de que el principio de igualdad constitucionalmente recogido en el artículo 31.1, integra el del artículo 14, el TC no identifica al primero con el segundo, sino que más allá del artículo 14 "y en conexión con el artículo 9.2, contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real"[49]. Ello es así en tanto "(...) la igualdad que se proclama en el artículo 31 CE va íntimamente enlazada al con-

[48] L. M. Alonso González, "La igualdad en el ámbito tributario". En la obra *El sistema económico en la Constitución*, Volumen II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1352.

[49] A. Rodríguez Bereijo, "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", cit., pág. 620.

cepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más a los términos del artículo 14 CE (...)"[50].

No podemos entrar, tal y como advertíamos más arriba, en el estudio pormenorizado ni de los principios constitucionales informadores del sistema tributario, ni en la aplicación de los mismos como fundamentadores de las exenciones en el Derecho español. No obstante, hemos de dejar patente nuestra adscripción a las tesis que no comparten el criterio del TC. Sirvan como referencias las palabras de NÚÑEZ GRAÑÓN[51]: "(...) el principio de igualdad regulado en el art. 31.1 de la Constitución española no tiene un significado distinto del principio general de igualdad ante la ley del art. 14, ya que el concepto de igualdad, en sí mismo considerado, no puede ser diferente: la igualdad, en definitiva, es sólo una. Ahora bien, el principio de igualdad en su manifestación tributaria debe ser interpretado de acuerdo con los restantes principios que regulan esta materia, de ahí que su alcance sea distinto del principio general de igualdad del art. 14: el principio de igualdad, como criterio inspirador del sistema tributario, no agota su contenido en la manifestación de igualdad ante la ley"[52]. A nuestro juicio, el íntimo enlace al que se refiere el TC entre los principios de igualdad y los de capacidad económica y progresividad, lejos de alejar al primero del principio de igualdad plasmado en el artículo 14 de la Constitución española, es lo que justifica que la legislación tributaria trate de forma desigual lo que puede considerarse igual. En otras palabras, si en la jurisprudencia constitucional se admite la desigualdad siempre que no resulte artificiosa o injustificada, los criterios objetivos y suficientemente razonados en los que fundar el trato desigual, lo encontramos en la relación del principio de igualdad regulado en el artículo 31.1 con los principios de capacidad económica y progresividad. Por tanto, la ínti-

[50] Fundamento jurídico 1 de las Sentencias del TC 53 y 54/1993, de 15 de febrero. Para el análisis exhaustivo de la jurisprudencia constitucional en la materia, vid. por todos P. M. Herrera Molina, "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67 (1990), pág. 393 y ss.; M. Núñez Grañón, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, cit., págs. 14-19, así como Rodríguez Bereijo, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», cit., págs. 618-621.

[51] *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, cit., pág. 17. En línea similar se pronuncian, entre otros, G. Casado Ollero, Prólogo a la obra de L. M. Alonso González, *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 12-13; F. Escribano López, "Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional", en la obra *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

[52] En el derecho comparado, sirva a modo de ejemplo la constatación de Di Pietro al considerar que existe, en referencia al reconocimiento constitucional del principio de igualdad, "relación directa que liga el artículo 3 –que lo afirma– y el artículo 53 –que prevé que todos deben contribuir a la financiación del Estado– (...)" ("El principio de igualdad: la influencia en el sistema fiscal italiano del artículo 14 de la Convención Europea de Derechos del Hombre y del artículo 26 de la Convención Internacional de Derechos Civiles y Políticos", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 250 (1998), pág. 780).

ma relación no aleja, sino que identifica plenamente, a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución[53].

La norma de exención puede o, mejor expresado, debe encontrar también justificación en el principio de igualdad, convirtiéndose, en ocasiones, en vehículo adecuado para realizar la igualdad en determinados supuestos fácticos[54].

La consecución de un sistema tributario justo no se alcanza sólo con el respeto a los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución. El TC reconoció en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que la finalidad recaudatoria del sistema tributario en ocasiones cede frente a la función extrafiscal[55] que "puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales"[56].

Hemos dejado sentado ya que toda exención debe atender a los principios constitucionales del artículo 31.1, por lo que la norma de exención que los cum-

[53] No obstante, si de lo que se tratara fuera de fundamentar un recurso de amparo por la violación del artículo 14 en supuestos de materia tributaria, estamos con el profesor Martín Queralt cuando afirma que «ni el recurso de amparo constituye cauce procesal adecuado para formular pronunciamientos con eficacia jurídica general acerca de la constitucionalidad de normas legales (...), ni la invocación sesgada del sufrido artículo 14 de la Constitución puede servir de cobertura para postular pretensiones que deben encontrar su acomodo en otras vías (...).

Ahora bien, de ello no puede inferirse tampoco que el recurso de amparo carezca de viabilidad en todo lo que hace referencia a la materia tributaria. Tan artificioso es fundamentar cualquier pretendida lesión patrimonial en una vulneración del artículo 14, como, *a sensu contrario*, partir de la apriorística conclusión de que todo lo que haga referencia al pago de los tributos debe ser rechazado *in limine* en un hipotético recuso de amparo: pueden existir actuaciones administrativas susceptibles de originar violación de derechos fundamentales comprendidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 CE. Y en tales casos, aun cuando la actuación haya tenido su origen en la aplicación de una norma tributaria, cabrá interponerse el pertinente recuso de amparo y el Tribunal Constitucional no podrá rechazar su admisión» («*Rec*urso de amparo en materia tributaria (acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)». *Palau 14*, nº 18 (1992), págs. 135-136).

[54] J. M. Martín Delgado, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", cit., pág. 93.

[55] «La extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición» (G. Casado Ollero, "Los fines no fiscales de los tributos", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 213 (1991), pág. 455).

[56] Fundamento Jurídico 13º.

Además de ser fundamento de medidas fiscales, no hemos de olvidar que, como acertadamente nos advierte Casado Ollero, los principios rectores de política social y económica son, a la vez, límites a la utilización extrafiscal del recurso tributario ("Los fines no fiscales de los tributos", cit., pág. 467).

pla no puede ser invalidada por las Instituciones comunitarias, pues en tanto constitucional, es conforme a la "naturaleza o economía del sistema". Sin embargo, la medida fiscal que atienda a los principios rectores de la política económica y social del Estado, ¿cabe contemplarla o justificarla por la "naturaleza o la economía del sistema"? Si por tal criterio se entiende todo el ordenamiento jurídico –y no sólo el sistema tributario– se ha de incluir la Constitución, la cual configura a España como un Estado Social y Democrático de Derecho, por lo que exige la satisfacción de un elenco de fines y necesidades[57]. La conclusión, en definitiva, no puede ser otra que la obligatoriedad de tener en cuenta los fines buscados por el legislador en el momento de establecer la exención[58]. Si tales fines tienen fundamento en el ordenamiento jurídico constitucional, estamos ante una exención que se podrá justificar por la "naturaleza o economía del sistema".

Esclarecedoras son en este punto las palabras de LOZANO SERRANO, las cuales nos sirven para argumentar nuestra posición, al estimar que "las consecuencias sobre los institutos centrales del Derecho Financiero y sobre su propia concepción no pueden desconocerse, y éste se nos aparece, en cuanto sector del ordenamiento, participando con los restantes de unos mismos fines y objetivos, sean los globales de justicia, sean otros más concretos para cuya consecución se instrumenten ingresos o gastos públicos"[59].

En definitiva, la Constitución española establece los principios rectores de la política económica y social del Estado, por lo que en el ejercicio de su función el legislador debe orientar sus medios a la consecución de tales fines[60]. Y uno de esos medios

[57] Destaca Cayón Galiardo la importancia del "hecho de que las Constituciones de signo moderno incorporen como parte integrante de su articulado, y siguiendo las formas utilizadas en las declaraciones de derechos, deberes y libertades públicas, la enumeración de un verdadero catálogo de objetivos y fines que el legislador constituyente hace propios y que los declara de alguna forma como funciones sociales del Estado" (*La unidad funcional de la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, pág. 86).

[58] Para el profesor Tejerizo López: "el ordenamiento tributario sirve no sólo y exclusivamente para recaudar ingresos públicos, sino que directamente se utiliza como instrumento de política económica" ("Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 11 (1976), pág. 375).

[59] *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, cit., págs. 150-151. Más lejos llega con sus afirmaciones Rodríguez Bereijo al estimar que "el Gobierno de la Hacienda Pública se ha convertido hoy en la pieza capital, la institución fundamental del Estado moderno, el pivote, en torno al cual gira toda la política pública, y a través de la cual se trata de lograr la realización efectiva de esos principios fundamentales del ordenamiento jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia; porque hoy esos fines es imposible conseguirlos si no es a través de un papel relevante y muy activo de la Hacienda Pública" ("La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", en *Sistema. Revista de Ciencias Sociales*, nº 53 (1983), pág. 77).

[60] En similar sentido vid. L. Parejo Alfonso, *El concepto del Derecho Administrativo*. Ed.. Jurídica Venezolana, Caracas, 1984, pág. 199.

es el Derecho financiero y tributario que, como cualquier otra disciplina jurídica, no puede ser ajena a dichos fines[61]. De aquí que, en ocasiones, estemos ante "figuras que no buscan allegar recursos monetarios a las Administraciones Públicas de manera genérica para hacer frente a los gastos públicos (...) y sí otras finalidades no financieras"[62] en tanto "la rancia división entre fines fiscales y no fiscales del tributo se diluye en los actuales Estados intervencionistas"[63]. Si es justificado el establecimiento de tributos que no responden a fines recaudatorios, la misma razón existirá para establecer una exención cuyo objeto sea el realizar los principios rectores antes aludidos.

Como antes constatamos, la capacidad económica deja de ser el único criterio material de justicia, relativizando su importancia a favor del principio de igualdad, así como del de progresividad y no confiscatoriedad. Pero, haciendo nuestras las palabras del TC en su Sentencia 27/1981 y poniéndolas en relación con la 37/1987, la justicia tributaria –y por ende el "sistema tributario justo" y, consecuentemente con nuestra línea argumentativa, "la naturaleza o economía del sistema"– no se agota con los principios constitucionales recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución. La justicia tributaria "no puede separarse de la justicia en general, predicable de todo el ordenamiento jurídico"[64], por lo que toda exención que responda a los principios rectores puede ser admitida en Derecho, siempre que la discriminación sea objetivamente razonable, esto es, que la exención amparada en un fin económico o social constitucionalmente recogido sea instrumento del principio de igualdad.

Es posible entender, no obstante, que justificar una exención en los objetivos constitucionales puede conculcar el principio de igualdad. Rechazamos de plano tal argumentación por dos motivos. En primer lugar, el principio de igualdad permite el trato desigual cuando razones objetivas y fundadas lo permitan, las cuales, no cabe la menor duda, las podemos encontrar en

[61] Se provoca así –en palabras de Casado Ollero– "la *progresiva* funcionalización *de la actividad financiera y de la Hacienda pública*" ("Los fines no fiscales de los tributos", cit., pág. 460).

Para Martínez Lago, la asunción de tal propósito por parte de la Hacienda moderna es lo que la adjetiva de funcional en tanto no es sólo medio para que la actividad administrativa cumpla sus fines, "sino que –considerada en sí misma– puede cumplir directamente importantes fines estatales" ("Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", en *Gaceta Fiscal*, nº 81 (1990), pág. 143). Estamos de acuerdo en tal consideración, pues el establecimiento de una exención que proteja a las PYMES coadyuva a la consecución de un fin constitucional sin necesidad de más actividad administrativa que la necesaria en cualquier otro tributo. En este sentido, se convierte la Hacienda funcional, en medio y fin para el logro de objetivos constitucionales.

[62] R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 4ª Edición, Ed. Cívitas, Madrid, 2000, pág. 181.

Para Soler Roch, en estos casos hay que tener presente el elemento teleológico de la norma tributaria en cuanto instrumento al servicio de la política estatal (*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 37).

[63] J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, G. Casado Ollero, J. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 262.

[64] C. Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, cit., pág. 32.

los principios rectores de la política económica y social del Estado. En segundo lugar, porque entendemos que el principio de capacidad económica debe ceder, a la hora de la determinación de la obligación tributaria, a criterios derivados de los fines del sistema en general. Sin embargo, no debemos confundir ceder con quebrar[65], pues en este punto estamos de acuerdo con CASADO OLLERO cuando afirma: "la necesidad de que los fines no fiscales de los tributos no quiebren la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica (...) no responde a exigencias de pura ortodoxia –o estética– dogmática, sino que viene (por) la necesidad de evitar la arbitrariedad del legislador en el manejo de un instituto jurídico que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbito de los derechos públicos subjetivos"[66]. De tal modo que el principio de capacidad económica, a nuestro entender, no se interrumpe o deja de tener aplicación, pero sí cesa su fuerza o resistencia en cuanto principio informador y ordenador del tributo.

Por ello, consideramos que respeta el principio toda exención fundamentada en objetivos constitucionales, no como ha mantenido algún autor porque disminuya la capacidad contributiva de quien voluntariamente coadyuve a la consecución de los principios rectores[67], sino que, como afirma PEDREIRA MENÉNDEZ, "se debe fijar la capacidad contributiva de los sujetos atendiendo tanto a los ingresos que pueden facilitar al Estado como a la disminución de los gastos públicos que son capaces de generarle"[68].

A modo de síntesis de lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que es factible el establecimiento de una exención tributaria siempre que respete los principios constitucionales tipificados en el artículo 31.1 de la Constitución española, o que esté configurada en orden a promover los principios rectores de la política económica y social del Estado, siempre que, en este último supuesto, sirva de instrumento para el logro o la realización del principio de igualdad.

VI. EL PRINCIPIO DE PONDERACIÓN

Si la norma de exención debe atender a la "naturaleza o economía del sistema" para que pueda ser compatible con el Derecho comunitario, se debe llegar a la clara conclusión de que los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE nunca serán de aplica-

[65] En la acepción 5ª del término «ceder» en el *Diccionario de la Real Academia Española*, se define como «disminuirse o cesar la resistencia de una cosa», mientras que por «quebrar» se entiende, en su acepción 10ª «interrumpirse alguna cosa o dejar de tener aplicación».

[66] "Los fines no fiscales de los tributos", cit., pág. 484.

[67] J. F. Pont Clemente, *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Ed. Revista de Derecho Privada, Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1986, pág. 93.

[68] *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 152-153.

ción a la hora de enjuiciar la admisibilidad de una exención tributaria. No obstante, tan rotunda afirmación sólo se puede hacer desde una óptica teórica, pues somos conscientes de que en el plano práctico la actuación de la Comisión y del Tribunal de Justicia, pierde sentido la conclusión.

Como ya hemos expuesto, los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, aceptaron en la letra J del Código de Conducta el análisis de las medidas de naturaleza fiscal a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. A raíz de ello, la Comisión dictó la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. En ellas, dicha Institución se remite a la naturaleza o la economía de los sistemas tributarios de los Estados miembros, como criterio para valorar la admisibilidad de una exención. Pero el que haya de acudirse, en el caso de España, a los principios de justicia tributaria recogidos en la Constitución, no debe llevarnos a marginar a las disposiciones comunitarias.

La norma de exención puede, como hemos reflejado, contemplar todos y cada uno de los elementos configuradores de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE. No obstante, de ello no se desprende automáticamente su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario. La Comisión dispone en la citada Comunicación –que pese a no ser vinculante para sus destinatarios, si lo es en cambio para la Comisión– que será necesario atender a la naturaleza o economía del sistema. O, dicho en términos de nuestro ordenamiento jurídico interno, es indispensable que la exención responda a los criterios configuradores de un sistema tributario justo. Por tanto, deberá atender al principio de justicia tributaria. Todo ello sin olvidar al ordenamiento supranacional que supone el Derecho comunitario.

Esto nos lleva a una incongruencia absurda propiciada por la propia Comisión en su afán de buscar elementos genéricos que la habiliten competencialmente para conocer de cualquier medida que pueda atentar contra el mercado común. Si la Comisión se obliga a remitirse a la justicia tributaria para valorar la compatibilidad de una exención, debemos concluir que será válida cuando la norma atienda a los principios constitucionales. Pero no olvidemos que tanto para la propia Comisión como para el TJCE, el fin buscado es irrelevante para determinar si se está ante una ayuda de Estado, pues lo fundamental es la consecuencia que de ella se derive.

Nos inclinamos a pensar que la Comisión no previó esta incongruencia. Y que lo más probable es que no la tenga en cuenta en su Decisiones. Por ello no es aventurado afirmar que la Comisión, y también el TJCE, declararán incompatible toda exención que consideren atentatoria contra la competencia o contra los intercambios comerciales entre los Estados miembros. A nuestro entender, tal actuación por parte de la Comisión no será correcta, pues debe ser consecuente con las normas que dicta y que le obliga a adoptar Decisiones conforme a sus criterios puestos de mani-

fiesto. Y lo mismo cabe decir del TJCE, si bien al Tribunal no le obliga la Comunicación de la Comisión. No obstante, como lo que tiene que decidir el Tribunal es si la Comisión actuó de forma correcta o no, ahí sí que tendrá que tener presente la Comunicación. Recordemos que la única que tiene competencia para valorar si una medida es o no una ayuda de Estado es la Comisión, limitándose el TJCE a constatar si la Comisión utilizó de forma correcta los criterios de valoración. Por tanto, si tras el dictado de la Comunicación, la Comisión no valora una norma de exención conforme a los principios constitucionales de justicia tributaria, no cumplirá con la normativa comunitaria por ella misma dictada. Y, luego, el TJCE, a la hora de valorar la Decisión de la Comisión, deberá tener presente que la Comunicación obliga a la Comisión, y que si de ella hizo caso omiso, tendrá que declarar que la Decisión no es conforme al ordenamiento jurídico comunitario.

No podemos, sin embargo, quedarnos en la afirmación de que la Comisión no actuará conforme a sus criterios si no atiende a los principios de justicia tributaria como definición de "naturaleza o economía del sistema". Debemos dar una solución jurídica a un problema creado por la propia Comisión y a la que dicha Institución, estamos seguros, no buscará enmienda.

A nuestro entender, la valoración de si una norma de exención es compatible con la normativa comunitaria, no podrá hacerse con uno sólo de los ordenamientos jurídicos, rechazando el otro. En consecuencia, consideramos que la Comisión deberá valorar ambos ordenamientos: por un lado el comunitario, con el juego de las normas en materia de ayudas de Estado y, por otro, el interno de los Estados miembros, con los principios constitucionales de justicia tributaria en el caso de España. La coordinación de ambos ordenamientos proponemos que se haga a partir de la aplicación del principio de ponderación[69].

Para saber qué se debe entender aquí por "ponderar", podemos utilizar tanto la acepción 4ª del RAE, que lo define como contrapesar o equilibrar, como la 5ª, a tenor de la cual ponderar se entiende como "atribuir un peso a un elemento de un conjunto". De lo que inferimos aquí nosotros la posibilidad de utilizar tal término ya sea en el sentido de equilibrar la aplicación de los dos ordenamientos, ya sea en la acepción de considerar el peso que puede tener la búsqueda de la justicia tributaria frente a evitar la distorsión en la competencia.

La Comisión se ha obligado a sí misma, mediante lo dispuesto en la Comuni-

[69] En la ya citada monografía *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, tuvimos ocasión de referirnos a este tema. No obstante, en aquel momento a lo que aquí denominamos «principio de ponderación», allí lo llamábamos «principio de proporcionalidad» (vid. página 210). Hemos optado por un cambio en su nominación, que no es su esencia o fundamentación, pues entendemos que el término «proporcionalidad» puede llevar a equívoco en tanto ya es utilizado en otros ámbitos del Derecho financiero y tributario.

cación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, a remitirse a los ordenamientos internos de los Estados miembros para valorar la admisibilidad de una exención. En el caso de estar ante el Derecho español, la exención será válida siempre que atienda al principio de justicia tributaria. Esto nos lleva a la necesidad de tener que estar a los fines por ella perseguido para valorar su constitucionalidad. Esa valoración desde el ordenamiento interno de los fines perseguidos, es también valoración comunitaria en tanto la realiza la Comisión, por lo que en este caso sí tendrá importancia el fin buscado por la medida.

No obstante, al tener que respetar también los postulados comunitarios en materia de ayudas de Estado, si la exención reúne todos los elementos configuradores preceptuados en el artículo 87.1 TCE, hay que determinar si las consecuencias que de ella se derivan afectan al mercado común por ser susceptible de generar competencia fiscal perniciosa. La doctrina de la Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia son muy claros al respecto, pues lo importante es defender la competencia por encima de los fines buscados por la medida. Sin embargo, hay que conjugar la necesidad de proteger la competencia con la obligatoriedad autoimpuesta por la Comisión de atender a los fines constitucionales buscados por la norma de exención.

De ahí que defendamos nosotros la necesidad de acudir al principio de ponderación en virtud del cual una norma de exención será válida, y por tanto compatible con la normativa comunitaria, cuando la defensa de los fines buscados por la medida de exención deba tener mayor protección que el interés por contrarrestar los efectos perniciosos por ella causados.

Obviamente, no es posible –ni deseable– el establecimiento de reglas fijas que determinen cuándo los fines perseguidos merecen una tutela o amparo superior frente a las actuaciones encaminadas a procurar la no distorsión en el mercado común. Habrá que estar a cada caso concreto para su determinación. Así, por ejemplo, una exención cuyo objeto sea la protección del medio ambiente en una zona donde no hace falta la intervención privada en tanto sus condiciones ambientales son inmejorables, es claramente incompatible con la normativa comunitaria pues el fin por ella buscado no contrarresta los efectos perniciosos sobre la competencia –incluida la fiscal–. Sin embargo, si su ámbito de aplicación es una zona muy deteriorada, el beneficio que la medida conlleva ha de preponderar sobre los efectos por ella causados.

En definitiva, en el momento de valorar la compatibilidad de una norma de exención con el Derecho comunitario, debe ceder el criterio de entender que "el elemento determinante (...) no es el objeto buscado, sino los efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios". Si el fin buscado por la norma de exención, en tanto constitucionalmente válido en el ordenamiento interno, merece mayor protección que la eliminación del

efecto causado, la medida tributaria será compatible con el Derecho comunitario por no ser contraria a la normativa en materia de ayudas de Estado. Y ello será así desde el momento en que ha sido la propia Comisión la que ha establecido el criterio de atender a la "naturaleza o economía del sistema" como elemento configurador de la validez de una norma de exención dentro del ordenamiento interno y comunitario.

Pese a que mantengamos que la solución debe darse de forma casuística, ello no impide aportar un criterio que ha de informar de modo esencial la aplicación del principio de ponderación, sobre todo, en orden a mantener la relevancia de los enunciados comunitarios. Así, sólo podrán ser compatibles con el Derecho comunitario, y por ende válidas constitucionalmente, las exenciones tributarias cuyo fin sea el de favorecer a las regiones previamente incluidas en el mapa elaborado por la Comisión para el desarrollo de la letra a) del artículo 87.3 TCE –regiones económica o socialmente desfavorecidas–. Evidentemente nos estamos refiriendo a aquellas exenciones específicas, no las que se incluyen en un régimen general aplicable en todo el territorio nacional de un Estado miembro, pues sobre ellas nada puede decir la Comisión al carecer de competencias.

El juicio de ponderación que en ámbito interno debe hacerse para equilibrar el fin buscado por la medida fiscal con los posibles efectos perniciosos por ella causados, ha de realizarse teniendo necesariamente en cuenta el contexto comunitario. De tal modo que se enjuiciará respetando tanto el Derecho de la Unión Europea como las interpretaciones que de él han realizado sus Instituciones. Es aquí donde entra en juego el Código de Conducta para evitar la competencia fiscal perniciosa, así como los principios de la Comunidad de no discriminación y de alcanzar el mercado común mediante la unión económica y monetaria. Por ello, si en el primer juicio que ha de hacerse en el orden interno los efectos causados por la exención no conllevan el suficiente peso para superar los perjuicios que causa en la competencia, tampoco superará dicho juicio en el orden comunitario, pues los elementos de valoración son los mismos en un caso y en otro.

VII. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA MÁS RECIENTE

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la relación entre las exenciones tributarias y la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado en numerosas ocasiones. A lo largo del presente estudio hemos hecho oportuna referencia a las sentencias más destacadas. Ahora, sin embargo, queremos concretar el análisis jurisprudencial en las sentencias del Tribunal de Primera Instancia recaídas sobre los beneficios fiscales establecidos en el País Vasco[70]. Como se

[70] En las sentencias que vamos a analizar, se enjuician las medidas fiscales adoptadas por el Territorio Histórico de Álava, por el Territorio Histórico de Vizcaya y por el Territorio Histórico de Guipúzcoa. Para hacer más sencilla y comprensible la lectura, nos referiremos a ellos como Territorios Históricos del País Vasco.

podrá observar, la línea argumental no difiere de la mantenida de forma casi constante en la jurisprudencia comunitaria.

Lo primero que debemos destacar, tal y como señaló el Tribunal de Primera Instancia en su sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión, es el hecho de que pese a que los Territorios Históricos del País Vasco tengan autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución española no les dispensa, sin embargo, del respeto de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado[71]. En este sentido, el artículo 87 CE, apartado 1, al mencionar las ayudas concedidas por "los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las medidas adoptadas por entidades interestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición[72].

Constatada, por un lado, la necesidad de tales entes de adaptar su normativa a las exigencias comunitarias y, por otro, la competencia de las Instituciones comunitarias para comprobar y controlar tal adaptación, el TPI entra a conocer del fondo del asunto.

Así, uno de los requisitos más analizados es el de la especificidad o selectividad de la medida, de tal modo que para que pueda ser calificada como ayuda de Estado, se exige que deba favorecer a "determinadas empresas o producciones"[73]. En consecuencia, estaremos ante una medida selectiva o específica cuando, en el marco de un régimen jurídico concreto, pueda favorecer a determinadas empresas o producciones "en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen"[74].

Es por ello que las medidas de alcance puramente general no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. No obstante, la jurisprudencia ya ha precisado que incluso intervenciones que, a primera vista, son aplicables a la generalidad de las empresas pueden caracterizarse por una cierta selectividad y, por consiguiente, ser consideradas como medidas destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones.

[71] Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Territorio Histórico de Álava/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, apartado 57.

[72] Vid. por todas la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17.

[73] Cfr. sentencias del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40, y del Tribunal de Primera Instancia, de 29 de septiembre de 2000, CETM/Comisión, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39.

[74] Sentencia del TJCE de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, "Renove", C-409/00, apartado 47.

Un ejemplo de ello lo tenemos en el supuesto de que la Administración que debe aplicar la norma general disponga de una facultad discrecional en lo que respecta a la aplicación del acto[75]. Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas estimó que el sistema de participación del Fonds national de l'emploi francés en el acompañamiento de los planes sociales a empresas en dificultades podía "colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras y reunir así los requisitos de una ayuda» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, en tanto que por los reglamentos reguladores de las participación del Estado en el acompañamiento de los planes sociales, podía dicho fondo disponer de una facultad de discrecional con la que "modular la intervención financiera en función de diversas consideraciones tales como, en especial, la elección de los beneficiarios, el importe y las condiciones de la intervención"[76].

En el apartado 32 de la sentencia de 6 de marzo de 2002[77], el Tribunal de Primera Instancia observó cierta facultad discrecional que la Norma Foral 22/1994 le confiere a la Diputación Foral de Álava en la aplicación del crédito fiscal. Ello es así en tanto la norma dispone que el crédito fiscal es igual al 45 % «del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava». Pues bien, la Norma Foral 22/1994, que permite a la Diputación Foral fijar el importe de la inversión admisible, le permite, al mismo tiempo, modular el importe de la intervención financiera. Además, hay que precisar que, a tenor de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral está facultada para fijar "los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación". Por ello considera que dicha medida fiscal cumple con el requisito de la especificidad pues "al otorgar a la Diputación Foral de Álava una facultad discrecional, las disposiciones de la Norma Foral 22/1994 relativas al crédito fiscal pueden colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras"[78].

No hay que demostrar que el comportamiento de la Administración ha sido arbitrario, lo que en el Derecho interno español está absolutamente prohibido, sino que basta demostrar "que la citada Administración dispone de una facultad de apreciación discrecional que le permite modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata en función de las características de los proyectos de inversión sometidos a su apreciación"[79]. A tal argumentación añade en el apartado 39 de la citada sentencia que al limitar la aplicación del crédito fiscal a las inversiones en inmovilizado material

[75] Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 39.

[76] Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartados 23 y 24

[77] Territorio Histórico de Álava/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00.

[78] Sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión, Apartado 33.

[79] Sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión, Apartado 35.

nuevo superiores a los 2.500 millones de pesetas, las autoridades vascas reservaron *de facto* la ventaja fiscal de que se trata a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. De ahí que el Tribunal comparta la opinión de la Comisión de que el crédito fiscal previsto en la Norma Foral 22/1994 va destinado a aplicarse con carácter selectivo a "determinadas empresas" en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

Para el TPI el que, con frecuencia, los regímenes fiscales recurran a criterios cuantitativos o contengan ventajas a favor de las pequeñas y medianas empresas "no permite llegar a la conclusión de que la Norma Foral 22/1994, al establecer una ventaja fiscal que favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos, elude la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1"[80].

En nuestra opinión, aun estando de acuerdo que el establecer tan elevada cantidad como mínimo de inversión es un claro índice de selectividad, el TPI está afirmando que dicha calificación dependerá de un factor cuantitativo, pero sin especificar el umbral al partir del cuál es una ayuda de Estado y hasta dónde no lo es. Estamos otra vez ante el casuismo y la indefinición que preside la jurisprudencia comunitaria en esta materia.

También puede entrar dentro del marco de la selectividad la reducción de la base imponible. En la sentencia de 23 de octubre de 2002 al TPI se le plantea el considerar como medida selectiva la reducción de la base imponible por dos motivos. El primero de ellos, los requisitos para conceder el beneficio fiscal, al excluir a las empresas creadas con anterioridad a la entrada en vigor de las Normas Forales de los Territorios Históricos Vascos de 1996 cuyas inversiones fueran inferiores a 480.810 euros, que generen menos de 10 puestos de trabajos y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 120.202 euros; el segundo, el poder discrecional de que dispone la administración fiscal de los Territorios Históricos considerados en la concesión del beneficio fiscal. A ello habría que añadir que el derecho a la reducción de la base imponible únicamente está reconocido a las empresas de nueva creación, excluyendo de este modo a cualquier otra empresa de ese beneficio. Además, dichas empresas de nueva creación deben tener un capital desembolsado mínimo de 120.202 euros, realizar una inversión mínima de 480.810 euros y generar al menos diez puestos de trabajo.

También en esta ocasión el Tribunal de Primera Instancia estimó que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas estaba reservada a "determinadas empresas", en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, aun cuando las medidas fiscales controvertidas determinen su ámbito de aplicación

[80] Sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión, Apartado 40. La misma postura mantuvo el Tribunal de Primera Instancia en su sentencia de 23 de octubre de 2002 Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión, asuntos acumulados T 269/99, T 271/99 y T 272/99, apartado 57.

en función de criterios objetivos y horizontales[81].

Junto al de la especificidad o selectividad, el otro requisito más ampliamente examinado por la jurisprudencia comunitaria es el de que la medida deba adaptarse a la naturaleza y la economía del sistema fiscal. Como hemos expuesto más arriba, si la medida adoptada encuentra justificación en la naturaleza o en la economía del sistema, será compatible con la normativa comunitaria. De ahí que no sea aplicable el artículo 87.1 TCE a una medida cuyo carácter selectivo atienda a razones de naturaleza o economía del sistema[82].

No obstante, tal justificación hace referencia a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general[83]. Mantiene también esta línea el TPI al estimar en el apartado 60 de su sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión, que una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal -como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste- eludirá la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, por lo que "al fijar el importe mínimo de inversión en 2.500 millones de pesetas, el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos. La medida vulnera de esta forma los principios de progresividad y de redistribución, inherentes al sistema tributario español"[84].

También el requisito de la distorsión de la competencia y de perjuicio de los intercambios intracomunitarios es analizado por el Tribunal de Primera Instancia en las sentencias referidas a los beneficios fiscales otorgados por los Territorios Históricos del País Vasco. Un caso interesante a destacar es el juzgado en la sentencia de 6 de marzo, Álava/Comisión.

La empresa Ramondín, que se dedica a la fabricación de cápsulas de estaño para botellas, es el número uno europeo en su sector y posee una parte importante del mercado mundial. Dicha empresa, estando localizada en La Rioja, decide trasladar en 1997 sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia, situada en el Territorio Histórico de Álava, en el País Vasco. En el litigio, no obstante, se justificó que la decisión del traslado se adoptó no por los posibles beneficios fiscales aplicables en el Territorio Histórico de Álava, sino debido a la política urbanística practicada por las autoridades de La Rioja, que impedía toda posible ampliación de la empresa. En atención a tales circunstancias, la

[81] Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 2002 Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99, apartado 53.

[82] Vid. por todas la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 27.

[83] Sentencia del Tribunal de Justicia Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 39.

[84] Sentencia del TPI de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, apartado 166.

Diputación Foral de Álava consideró, y así lo alegó ante el TPI, que el establecimiento de Ramondín en su provincia y la concesión de los beneficios fiscales no han podido repercutir negativamente ni en la competencia ni en los intercambios intracomunitarios. Y por ello, la cuota de mercado de Ramondín, que ya era muy importante antes del traslado de sus actividades al Territorio Histórico de Álava, no se ha visto incrementada en detrimento de otras empresas.

Como ya hemos dicho, solamente las ayudas de Estado que "afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros" y que "falseen o amenacen falsear la competencia" están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. Si bien de las propias circunstancias en las que se concedió la ayuda es posible deducir, en determinados casos, que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia, corresponde a la Comisión mencionar al menos dichas circunstancias en los motivos de su Decisión[85]. Aunque siempre hemos de partir, en estos casos, de la reiterada jurisprudencia que señala que toda concesión de ayudas a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado comunitario puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar a los intercambios entre Estados miembros[86].

En el caso que ahora nos ocupa, el TPI consideró que por lo expuesto por la Comisión en la Decisión que se impugna, pone de manifiesto que existen intercambios intracomunitarios de este producto, lo que "basta para demostrar que las ayudas de que se trata están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1"[87]. Pero es que, además, con ellas Ramondín ha mejorado tanto sus medios como su posición competitiva en el sector, en el que ya era la primera empresa europea. Concluye, en consecuencia, el TPI, en el apartado 73 de la citada sentencia, que "está claro, pues, que dichas ayudas amenazan falsear la competencia en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Además, las referidas ayudas pueden afectar también a los intercambios entre los Estados miembros"[88].

En la misma línea se mantuvo el Tribunal de Primera Instancia en la sentencia de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión[89]. Las partes demandantes alegaron que para poder afirmar que una medida tiene carácter de ayuda de Estado, el efecto sobre la compe-

[85] Sentencia del Tribunal de Justicia de19 de octubre de 2000, Italia y Sardegna Lines/Comisión, asuntos acumulados C-15/98 y C-105/99, Rec. p. I-8855, apartado 66.

[86] Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartados 11 y 12.

[87] Apartado 71 de la sentencia de 6 de marzo de 2002, Álava/Comisión.

[88] En idénticos términos se pronuncia el TPI en la sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, apartados 204 y ss.

[89] Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99.

tencia debe ser real y sensible. Sin embargo, es jurisprudencia constante que en el caso de un supuesto régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del régimen de que se trate para apreciar si éste concede una ventaja notable a los beneficiarios con respecto a sus competidores y si puede beneficiar sustancialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros[90]. Por ello concluye el TPI que "la motivación de la decisión final de la Comisión (...) no debe contener una apreciación actualizada de los efectos del régimen sobre la competencia y el perjuicio para los intercambios entre Estados miembros"[91].

[90] Cfr. la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289, apartado 89.

[91] Sentencia de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, apartado 67.