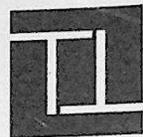


Tirant Tributario



TEMÁTICA

ESTUDIOS CRÍTICOS SOBRE LA DELIMITACIÓN TERRITORIAL DEL PODER FINANCIERO

SITUACIÓN ACTUAL
Y PERSPECTIVAS DE REFORMA

José Antonio Sánchez Galiana
(Dir.)

Francisco García-Fresneda Gea
Daniel Casas Agudo
(Coords.)



TIRANT LO BLANCH

TIRANT TRIBUTARIO

Directores:

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ – JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

Consejo científico:

ANTONIA AGULLÓ AGÜERO

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra

IGNACIO CORRAL GUADAÑO

Jefe de Estudios de la Escuela de Hacienda Pública

RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO

Magistrado del Tribunal Supremo

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

AMPARO NAVARRO FAURE

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante

Procedimiento de selección de originales, ver página web:

<http://www.tirant.net/index.php/editorial/procedimiento-de-seleccion-de-originales>

ESTUDIOS CRÍTICOS SOBRE LA DELIMITACIÓN TERRITORIAL DEL PODER FINANCIERO. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE REFORMA

JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA
(Director)

FRANCISCO GARCÍA-FRESNEDA GEA
DANIEL CASAS AGUDO
(Coordinadores)



Universidad de Granada

Con la colaboración de la Facultad de Ciencias del Trabajo y
del Departamento de Derecho Tributario y Tributario

tirant lo blanch

Valencia, 2014

Copyright © 2014

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de los autores y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com (<http://www.tirant.com>).

© José Antonio Sánchez Galiana (Dir.)
Francisco García-Fresneda Gea
Daniel Casas Agudo (Coords.)

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
<http://www.tirant.com>
Librería virtual: <http://www.tirant.es>
DEPÓSITO LEGAL: V-139-2014
ISBN 978-84-9033-851-3
IMPRIME: Guada Impresores, S.L.
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro Procedimiento de quejas.

3.4. Estatuto de Autonomía de Aragón.....	406
3.5. Estatuto de Autonomía de Andalucía.....	408
3.6. Estatuto de Autonomía de Extremadura.....	409
3.7. Estatuto de Autonomía de Castilla León.....	410
4. REFLEXIÓN FINAL.....	410

LOS RÉGIMENES FISCALES ESPECIALES: PAÍS VASCO, NAVARRA, CANARIAS ÁNGEL FORNIELES GIL

1. INTRODUCCIÓN.....	417
2. HISTORIA Y RAZONES DE LA EXISTENCIA DE RÉGIMENES TRIBUTARIOS DIFERENCIADOS.....	418
3. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO FORAL Y CANARIO.....	419
3.1. Marco constitucional de los sistemas forales.....	420
3.2. Marco constitucional de la especialidad canaria.....	423
4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN A LOS RÉGIMENES FORALES Y CANARIOS.....	424
4.1. Principios de los sistemas forales.....	424
4.2. Principios aplicables a las especialidades canarias.....	431
5. MARCO EUROPEO: LA CONSOLIDACIÓN DE LAS ESPECIALIDADES DESDE UNA ÓPTICA EUROPEA.....	433
5.1. La cuestión aduanera.....	434
5.2. La imposición armonizada.....	435
5.3. Libertades fundamentales y prohibición de ayudas de Estado.....	436
6. CONCLUSIÓN.....	441
7. BIBLIOGRAFÍA.....	442

RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA. PRESENTE Y FUTURO MARÍA DEL CARMEN MORÓN PÉREZ

1. INTRODUCCIÓN: PECULIARIDADES FISCALES DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS.....	443
2. LÍMITES CONSTITUCIONALES A SU MODIFICACIÓN.....	445
3. LA CESIÓN DE TRIBUTOS ESTATALES A LAS CIUDADES AUTÓNOMAS ...	446
4. LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS Y LAS AYUDAS DE ESTADO.....	450
4.1. El concepto de ayuda de Estado prohibida.....	450
4.2. Ayudas de Estado compatibles con el TFUE.....	452
4.3. Los beneficios fiscales al rendimiento empresarial establecidos para las Ciudades Autónomas no cumplen los requisitos exigidos a las ayudas de funcionamiento.....	458
4.4. Repercusiones derivadas de su vigencia anterior a nuestra incorporación a la CEE.....	459
5. EL ACUERDO EUROMEDITERRÁNEO DE LIBRE COMERCIO.....	459
6. LA POSIBLE INTEGRACIÓN DE CEUTA Y MELILLA DENTRO DE LA UNIÓN ADUANERA.....	461

7. EL POSIBLE RECONOCIMIENTO DEL ESTATUTO DE REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS	463
7.1. Introducción	463
7.2. La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas	466
7.3. Similitudes y diferencias con la situación de Ceuta y Melilla	470
8. CONCLUSIONES	471

**MODELO CONSTITUCIONAL DE REPARTO DEL PODER NORMATIVO EN
MATERIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA Y LA PLASMACIÓN REGULATIVA DEL
SISTEMA DE FINANCIACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL**

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ
ANTONIO MARÍA LÓPEZ MOLINO

1. A MODO DE CONTEXTUALIZACIÓN: EL AGOTAMIENTO DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL (ROBUSTECIMIENTO DE LA HACIENDA AUTONÓMICA Y SITUACIÓN DE MARGINALIDAD DE LA HACIENDA LOCAL).....	476
2. REFLEXIONES SOBRE EL ESQUEMA CONSTITUCIONAL DE DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DEL PODER NORMATIVO EN MATERIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA	478
2.1. El esquema de distribución territorial descentralizadora del poder normativo en materia financiera y tributaria. Una cuestión de límites	478
2.2. Poder financiero del Estado: sus límites	481
2.3. Límites constitucionales oponibles al ejercicio del poder financiero de las Comunidades Autónomas	482
2.4. Las Entidades Locales como entes titulares de poder financiero y tributario: límites y condiciones para su ejercicio	483
3. CONSIDERACIONES SOBRE LA EVOLUCIÓN DEL MODELO DE FINANCIACIÓN PÚBLICA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS —LAS TENSIONES FINANCIERAS EXISTENTES ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS—	486
3.1. Ley Orgánica 8/1980 (los modelos de 1980 y 1996)	486
3.2. Ley Orgánica 7/2001 (el modelo 2001)	491
3.3. La Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980	493
3.4. Las agencias tributarias de las comunidades autónomas. ¿Su contribución al remozamiento legal del modelo de financiación pública autonómica?.....	496
3.4.1. Contexto normativo.....	501
3.4.2. Categorización jurídico-administrativa. Naturaleza y régimen jurídicos	503
3.4.3. Reflexiones sobre la real servidumbre instrumental de las agencias tributarias autonómicas.....	514

**LA CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LOS
PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA

1. INTRODUCCIÓN	517
-----------------------	-----

LOS REGÍMENES FISCALES ESPECIALES: PAÍS VASCO, NAVARRA, CANARIAS

ÁNGEL FORNIELES GIL

*Profesor Contratado Doctor
Universidad de Almería*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. HISTORIA Y RAZONES DE LA EXISTENCIA DE REGÍMENES TRIBUTARIOS DIFERENCIADOS. 3. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO FORAL Y CANARIO. 3.1. Marco constitucional de los sistemas forales. 3.2. Marco constitucional de la especialidad canaria. 4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN A LOS REGÍMENES FORALES Y CANARIOS. 4.1. Principios de los sistemas forales. 4.2. Principios aplicables a las especialidades canarias. 5. MARCO EUROPEO: LA CONSOLIDACIÓN DE LAS ESPECIALIDADES DESDE UNA ÓPTICA EUROPEA. 5.1. La cuestión aduanera. 5.2 La imposición armonizada. 5.3. Libertades fundamentales y prohibición de ayudas de Estado. 6. CONCLUSIÓN. 7. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La distribución del poder financiero en España entre Estados y Comunidades Autónomas presenta 3 especialidades con una base histórica que vino a ser refrendada por la Constitución Española de 1978. De esas tres especialidades, dos tienen causas y desarrollo similar y se caracterizan por atraer hacia sí el centro de gravedad del sistema tributario aplicable en sus territorios. Hablamos, como es evidente, de País Vasco y Navarra. La tercera, en cambio, mantiene ese centro de gravedad en el Estado, pero reclama una atención especial que va a traslucirse en un conjunto armónico de especialidades dentro del sistema común: la Comunidad Canaria.

Es, pues, evidente, que un estudio como el que acomete esta obra necesita la precisión que estas especialidades suponen frente a las líneas generales del sistema. Por ello mismo, el capítulo que las afronta debe ser deudor en todo momento de los conceptos e ideas generales que se tratan de manera mayor y mejor a lo largo de la obra. Las referencias a tales conceptos generales se harán aquí no con ánimo expositivo, sino contextualizador; para destacar aquellas ideas de interés que permitan el más adecuado entendimiento de la contextualización.

A partir de ahí, la sistemática de este capítulo va a tener una doble línea, una primera continuada y otra segunda separadora. La primera línea será

la del inicio en la Historia de las especialidades, la cuenta de la recepción y amparo constitucional, la demarcación de los principios del régimen de distribución competencial y la modificación de las ideas iniciales por las exigencias del Derecho de la Unión Europea, con la llegada a una visión general de los aspectos más importantes de cada régimen, como consecuencia de lo anterior. La segunda línea se trazará transversalmente a todos los apartados de la primera; exigido por las notables diferencias que existen, en todo caso, entre, de un lado, los regímenes de País Vasco y Navarra, y, de otro lado, el régimen Canario.

Podría pensarse que la segunda línea traba la justificación de la unidad de este capítulo y, en ese sentido, son tan numerosos como enriquecedores los estudios que en ningún caso se plantean el estudio conjunto de regímenes tan diferenciados. Empero, lo que aquí se ofrece es un estudio que, en sintonía con la trama argumental de la obra en que se encuadra, permite observar cómo, sean cuales sean las bases de que traen causa y los elementos en que se apoyan, las diferencias entre regímenes tributarios de las Comunidades Autónomas van a ser observadas desde prismas comunes, especialmente desde la integración europea. Aunque resulte evidente, debe apuntarse que todo lo dicho ni pretende ni puede desmerecer estudios desde otras perspectivas, sino que la única pretensión es la de aportar una pasarela más al edificio que han construido otras obras más profundas y señeras de las que este capítulo se nutre.

2. HISTORIA Y RAZONES DE LA EXISTENCIA DE REGÍMENES TRIBUTARIOS DIFERENCIADOS

La Historia del hecho tributario, sea en España como en cualquier otro Estado de nuestro entorno, aparece, desde la Baja Edad Media, como una historia de localismo y dispersión geográfica. Se ha afirmado con acierto la unión entre parlamentarismo y principio *non taxation without representation* (usamos el enunciado inglés por resultar más gráfico que nuestra reserva de ley); que suponía la autorización de los incipientes burgos a su participación en los gastos reales a través de tributos y que explica buena parte de ese localismo. La consolidación del Estado Moderno, a largo plazo, derivaría en parte en el fin de ese localismo. En el caso de España, debería esperarse hasta el siglo XVIII.

Por territorios forales debemos entender aquellos que mantuvieron una forma peculiar de organización de los poderes públicos y un régimen jurídi-

co propio en determinadas materias, subsistiendo a los Decretos de Nueva Planta de 1707, 1711, 1715 y 1716, llevados a cabo por Felipe V. La reforma de Mon y Santillán unificó el sistema tributario en toda España, salvo en las regiones de País Vasco y Navarra, que siguieron caminos diversos en razón sobre todo de las guerras carlistas del siglo XIX.

En el territorio del País Vasco, la Ley confirmatoria de octubre de 1839 y la Ley de 21 de julio de 1876 confirman estos regímenes particulares, aunque suprimiendo buena parte de las particularidades forales existentes. El Real Decreto de 28 de febrero de 1878 aprueba el primer Concierto Económico, asentando un régimen fiscal propio mantenido (con alguna interrupción). Claro es que no puede encontrarse una realidad unívoca en el contenido material del sistema fiscal foral, siempre relacionado con el contexto del régimen político de España.

En el territorio Navarro, el elemento histórico clave fue la Ley Paccionada de 1841, que, mantenida hasta el régimen constitucional actual, dotó de estabilidad a las especialidades forales y normalizó progresivamente las relaciones entre el Estado y la región foral, reconociendo por parte del primero de manera estable el carácter paccionado del fuero.

La región canaria siempre ha presentado especialidades en materia fiscal desde su conquista en el siglo XV, atendiendo a sus singularidades económicas y geográficas, especialmente a estas últimas. Estas especialidades no han consistido en el respeto de un poder tributario autónomo consolidado —como sucede en los casos navarro y vasco—, sino en la concesión de especialidades determinadas relacionadas con el comercio, como el establecimiento de una red de puertos francos en el siglo XIX. Esta visión cambió completamente en los últimos años, especialmente con la aprobación de la Ley 30/1972, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y con la entrada en la Unión Europea; apareciendo medidas destinadas al desarrollo económico del archipiélago a través de la atracción de inversiones.

3. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO FORAL Y CANARIO

La Constitución Española se hace receptora de esta situación y destina sus disposiciones adicionales primera y tercera a los regímenes forales de País Vasco y Navarra, de un lado, y Canarias, de otro. La recepción que hace de los mismos es tan diversa como su desarrollo y fundamento histórico.

3.1. *Marco constitucional de los sistemas forales*

La Disposición Adicional Primera¹ da cabida, en el marco constitucional, a los tradicionales regímenes forales vasco y navarro a partir del señalamiento de que su actualización debe producirse en el marco general de la Constitución. Con ello, se realiza una doble tarea de reconocimiento implícito de su existencia y mantenimiento y de ceñimiento al nuevo sistema competencial establecido en la Constitución.

Ahora bien, tan escueta afirmación debe ser planteada desde las distintas interpretaciones posibles. Es claro que el régimen foral dista en gran medida y desde un punto de vista conceptual del régimen de distribución del poder tributario establecido como régimen general. Bien es cierto que los artículos 156 y 157 CE no excluyen la posibilidad de un régimen general en el que las principales figuras tributarias sean tributos propios de las Comunidades Autónomas; pero, teniendo en cuenta el contexto histórico que aún perdura, no parecía la opción más viable.

Así, consideró el Tribunal Constitucional² que la Disposición Adicional Primera C.E. “ha de ser considerada en su conjunto y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización. En efecto, la actualización que se prevé resulta consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema de la Constitución”. Ello supondrá la necesaria adaptación a los mandatos constitucionales, de manera que los derechos históricos no “resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales” y atender a la nueva estructura político-administrativa del Estado, con la aparición de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, la Disposición Adicional Primera “no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica”. Lo que se garantiza es su foralidad, pero no cada contenido individual histórico de la misma. Ahora bien, como el propio Tribunal Constitucional³ afirmó, “la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en simple nombre”.

¹ Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

² Sentencia de 26 de abril de 1988 (76/1988).

³ STC de 28 de julio de 1981 (32/1981).

Desde esa idea, es claro que la actualización en el marco de la Constitución supondría una asimetría entre régimen común y régimen foral. No cabía una actualización que aplicara las fórmulas del régimen común; pues no sería actualización, sino destrucción. Por tanto, la actualización no podía interpretarse en el sentido de ser armónica con la distribución competencial en materia tributaria, sino al resto del texto constitucional; especialmente la distribución territorial genérica y los principios constitucionales en materia tributaria.

Sobre lo primero, las competencias propias del poder tributario deben atribuirse a los entes públicos surgidos o refrendados por el nuevo orden constitucional y que vienen a ocupar el lugar que ocupaban las instituciones que tenían históricamente esas competencias.

Así, en el caso del País Vasco, las Diputaciones Forales son quienes ostentan el poder tributario y ocupan la posición reservada en la Constitución para las Comunidades Autónomas en materia tributaria. No es, por tanto, la Comunidad Autónoma la que va a detentar el poder tributario. No obstante, téngase en cuenta que la actualización del régimen convierte en norma fundacional de la Comunidad Autónoma estructurada en Territorios Históricos al Estatuto de Autonomía, que confirma el régimen foral, le da contenido mínimo y distribuye las competencias entre la Comunidad Autónoma y los Territorios Forales⁴.

Así, el art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, Estatuto de Autonomía del País Vasco, reconoce, en primer lugar, la existencia de una Hacienda Autonómica para, a continuación, reconocer que las relaciones entre el Estado y la Comunidad Foral se realizarán en el marco del Concierto, que respetará la competencia de los Territorios Históricos; lo que no obsta a que se impongan limitaciones fruto de la actualización constitucional que realiza el Estatuto. En consecuencia, se reconoce, de un lado, una Hacienda Autonómica global (que se va a nutrir de transferencias de las Diputaciones Forales y del Estado) y, de otro lado, la competencia de las distintas Diputaciones Forales. De acuerdo a ese mismo artículo, "la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios". En el caso de Navarra, al ser una Comunidad uniprovincial, la solución fue más clara; pues sería la Comunidad quién ostentaría ese poder.

En cuanto a los principios constitucionales, es claro que los regímenes forales tienen que constituirse en base de los principios del art. 31 de la Cons-

⁴ Así lo afirma la sentencia de 26 de abril de 1988 (76/1988).

titución. Debe establecerse, pues, un sistema que tenga como piedra angular la capacidad económica y que cumpla con las exigencias de la igualdad y la progresividad, con el límite del alcance confiscatorio. En línea de principio, pues, tomarán el mismo punto de partida que el sistema tributario estatal; lo que supone una primera reducción de la asimetría. Si bien, se trata aún de una reducción tenue, teniendo en cuenta el amplio margen de decisión política que permite el art. 31 CE.

Son también de aplicación, en este campo, otros principios constitucionales; de los que debe destacarse ahora el principio de reserva de ley. La obligación constitucional de establecer los elementos principales de cada tributo mediante ley encuentra un problema específico en el caso vasco: las Diputaciones Forales tienen el poder de crear tributos, pero carecen de competencia legislativa⁵. Este grave problema teórico ha sido resuelto en favor de la competencia de las Diputaciones Forales, exceptuando el principio de reserva de ley para preservar el régimen histórico⁶.

A nuestro juicio, no obstante, en el concepto de actualización al marco constitucional que exige la Disposición Adicional Primera, este hubiera debido de ser un elemento clave. La solución pudiera haber venido por la transferencia de la competencia a la Comunidad Autónoma. Sin embargo, es de reconocer que ello hubiera supuesto una importante cisura histórica. Quizás el origen del problema haya estado en no dotar, al menos en este ámbito, de competencia legislativa a las Diputaciones Forales; teniendo en cuenta que su composición sigue siendo democrática y su funcionamiento es similar, *mutatis mutandi*, al de los Parlamentos. (Claro que este argumento también es predicable de los Ayuntamientos)⁷.

Hasta la Ley Orgánica 1/2010, que modifica la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la Ley Orgánica del Poder Judicial; se daba la situación

⁵ Así lo confirmó el art. 6 de la Ley 27/1983, de 5 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos; que reconoce exclusivamente competencia legislativa al Parlamento Vasco y, más recientemente, por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

⁶ En ese sentido, sentencia TS de 2 de junio de 2011.

⁷ En opinión de Díez-Picazo, a pesar del reconocimiento en distintos textos como normas reglamentarias, las normas forales en materia tributaria podrían considerarse como normas con rango de ley tanto por la materia que regulan como por su control exclusivo por el Tribunal Constitucional, como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 1/2010. Díez-Picazo, L. M.; "Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales", en *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, julio 2010.

de que tales normas podían ser anuladas por la jurisprudencia ordinaria, debido a su carácter supuestamente reglamentario.

No se olvide, por otra parte, el carácter paccionado del Convenio; que hace inaplicable toda norma en materia tributaria aprobada por las Cortes Generales del Estado hasta que no sea expresamente aceptada, mediante pacto, por las Instituciones competentes de la Comunidad Navarra⁸.

3.2. Marco constitucional de la especialidad canaria

La Disposición Adicional Tercera reconoce la existencia y conservación de especialidades en la Comunidad Canaria⁹. Estas especialidades no se concretan en un régimen tributario propio, sino en un conjunto de medidas especiales aplicables conjuntamente al régimen general estatal.

La Constitución resulta, sin duda, menos garantista en este apartado frente a los regímenes forales. Mientras que en estos últimos hay un reconocimiento que sólo requiere una actualización; en el caso canario se deja la puerta abierta a una modificación, con la única traba del requerimiento de un informe del Parlamento canario.

No obstante, esta previsión es coherente tanto con la Historia como con el encuadre de la Comunidad canaria en el sistema de reparto de competencias; pues, en general pero también a efectos tributarios, es una Comunidad de régimen común. Siendo, entonces, los principales tributos creados y regulados por el Estado —más allá de posibles cesiones—, es al Estado al que le corresponderá la regulación de las especialidades canarias que aparezcan en ese régimen.

La previsión de la modificación ha de suponer, por otro lado, una garantía implícita del régimen; pues el propio permiso de modificación supone, *a sensu contrario*, la prohibición de eliminación.

La garantía consiste en un dictamen previo y preceptivo a cualquier modificación, si bien no resulta vinculante¹⁰, lo que hubiera supuesto una

⁸ En este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 1997.

⁹ Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española:
“La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico.”

¹⁰ Así lo estableció el Tribunal Constitucional en la sentencia de 13 de junio de 2004 (109/2004). Véase, al respecto, MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma tributaria», en *Noticias de la Unión Europea*, n° 262, diciembre de 2006, p. 92.

garantía aún mayor para el régimen canario. Lo que se tutela, pues, es la participación del Parlamento canario en el procedimiento de modificación del régimen, asegurando que sus consideraciones e inquietudes al respecto puedan ser tenidas en cuenta. No cabe, pues, considerar que hay una prohibición de modificación¹¹.

4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN A LOS REGÍMENES FORALES Y CANARIOS

La ordenación constitucional del sistema tributario provoca que, evidentemente, le sean de aplicación los principios propios del mismo que la norma suprema efectúa de forma genérica. Siendo ello indiscutible, en este apartado no corresponde que nos refiramos a todos los principios que se aplican a los regímenes forales y canario, sino a los específicos de estos regímenes que surgen de la confrontación entre las generalidades del sistema tributario español y la justificación, en el marco constitucional, de las especialidades.

4.1. Principios de los sistemas forales

En el caso foral, la aplicación de los principios generales a un sistema tributario con centro de gravedad en la competencia foral parece, *a priori*, excluir principios propios diversos de este régimen. Sin embargo, el amplio margen de actuación política que permiten tales principios lleva al Estado a establecer principios específicos para el régimen foral que eviten una diferenciación excesiva entre régimen foral y régimen común y que eviten aplicaciones del poder tributario que menoscabarían, en grado insoportable, la igualdad de todos los españoles.

Esto último debe ser matizado. El Tribunal Constitucional ha declarado, en jurisprudencia más que asentada, que el principio de igualdad no puede llegar al extremo de anular las competencias autonómicas, por prohibición de aplicación de soluciones jurídicas diferentes a mismos hechos.¹² Por tan-

¹¹ Así, Dictamen del Consejo Consultivo Canario 9/1990, de 28 de septiembre.

¹² Al respecto, ha dicho el Tribunal Constitucional que "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la

to, el derecho a la igualdad ante la ley no puede excluir las desigualdades legales fruto de la dispersión competencial. Ahora bien, encontramos en el caso estudiado un límite a esa afirmación general: el Estado debe garantizar un mínimo de igualdad en el sistema tributario. Y de ahí surgen, sin duda, los principios más importantes del sistema. En particular, el Tribunal Supremo ha reiterado que tal igualdad sólo exige la inexistencia de un régimen privilegiado, lo que ha unido al concepto de “ayuda de Estado”, señalando que “la contradicción con el Derecho Europeo, a través del régimen de las “Ayudas de Estado”, es también indicio suficiente para apreciar una falta de “equivalencia financiera” globalmente considerada entre los sistemas financieros”¹³. En consecuencia, parece estar subsumiendo esa igualdad constitucional al concepto de igualdad en el tratamiento fiscal que pueda derivarse de las distintas disposiciones del Derecho europeo.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es el instrumento a través del cual adquiere fuerza de ley el Concierto Económico; que regula los límites del poder tributario de las Diputaciones Forales Vascas en relación al sistema tributario estatal. En el caso de la Comunidad Foral Vasca, el instrumento es la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Es el art. 2 del Concierto Económico¹⁴ el que, declaradamente, se encarga de recoger los principios del régimen; sin que pueda olvidarse que tales

Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles” (Sentencia de 1 de julio de 1986).

¹³ Sentencia TS de 2 de junio de 2011.

¹⁴ Art. 2 Concierto Económico: “Principios generales.

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

- Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.
- Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.
- Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.
- Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

principios aparecen como límites al principio configurador básico, esto es, a la atribución del poder tributario originario a las diputaciones forales. Los principios son: solidaridad constitucional, atención a la estructura general impositiva del Estado; coordinación, armonización fiscal y colaboración y sometimiento a normas internacionales. Nótese, de entrada, que, aunque el Convenio distingue entre la coordinación, armonización fiscal y colaboración Estado-Diputaciones forales y, por otro lado, de las Diputaciones Forales, entre sí; son ambas dimensiones de una misma exigencia de similitud en la carga fiscal que, a su vez, se conecta con el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado.

De hecho, consideramos que, sin que puedan obviarse los matices evidentemente conexos a una distinción legislativa; todos los principios son interdependientes, excepción hecha del principio relativo al respeto a los compromisos internacionales asumidos por España. Ello no es más que la normal prevención consecuencia de la competencia exclusiva del Estado para la firma de acuerdos internacionales y la necesidad de, para hacer efectiva esa competencia, mantener el respeto a esos acuerdos con independencia de la distribución competencial interna¹⁵.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, el art. 2 de la Ley 28/1990¹⁶, de 26 de Noviembre, que da forma legal al Convenio, no denomina a su contenido como principios, sino más bien como límites, al usar el término

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la *Ley General Tributaria* para la interpretación de las normas tributarias”.

¹⁵ Véase, al respecto, FERNÁNDEZ ORTE, J.; “El espacio fiscal de los Territorios Históricos”, en *La revista tributaria de Guipuzkoa*, febrero 2010, pp. 37 y ss.

¹⁶ Art. 2. Ley 28/1990:

“1. En el ejercicio de la potestad tributaria a que se refiere el artículo anterior, la Comunidad Foral de Navarra deberá respetar:

- a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este convenio económico.
- b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente convenio económico, correspondan al Estado.
- c) Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas.
- d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

“respetar”. En consecuencia, puede entenderse que sólo son principios en cuanto qué límites y que, si bien la interpretación de las normas forales se realizarán en esos límites, no tienen estos carácter orientador. Además, como tales límites señala la solidaridad y los criterios de armonización; además de las cuestiones competenciales. Los criterios de armonización son regulados en artículos siguientes.

Así las cosas, el principio de solidaridad se desarrolla en varias facetas; incluyendo desde la solidaridad entre ciudadanos a partir de los principios de justicia tributaria del art. 31 CE, como de la solidaridad entre regiones; que implica la contribución de las regiones más ricas al desarrollo de las demás. Sin entrar a valorar cuestiones relativas a la contribución económica de las diputaciones forales al Estado; el principio de solidaridad así entendido tiene como claro corolario, en lo que respecta al poder tributario, la no adopción de medidas fiscales que pudieran suponer la atracción económica derivada de una menor presión fiscal.

A ambos sentidos de la solidaridad cumple el principio de respeto a la estructura impositiva adoptada por el Estado. Resalta, en primer lugar, que la estructura a mantener es la de impuestos; excluyendo otros tributos y, desde luego, cualquier otro ingreso público. Ello manifiesta, en nuestra opinión, su relación con la solidaridad entre ciudadanos que debe respetar tanto el sistema estatal como el sistema foral; pues no cabe duda de que los impuestos son el instrumento tributario más adecuado para la redistribución de la riqueza que debe derivar de la solidaridad constitucional.

Con el principio referido, se obliga, de entrada, a que existan los mismos impuestos —sujetando, por tanto, las mismas capacidades económicas— y que cada uno de los impuestos presente una estructura similar a la de los tributos existentes en el resto del territorio.

La adecuada contextualización del respeto a la estructura impositiva estatal con el principio de solidaridad provoca que se pueda hacer una mejor definición de los límites que realmente se están imponiendo: debe seguirse la línea de la solidaridad estatal, permitiendo toda aquella separación del sistema impositivo estatal que no varíe esa determinada tendencia de enten-

-
- e) Las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.
2. La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este convenio.

dimiento de la solidaridad¹⁷. Este es, pues, el segundo límite concreto que se impone al poder tributario de las diputaciones y la comunidad foral.

El principio de coordinación y armonización fiscal, a su vez, conecta con la doble exigencia al poder tributario impuesta desde la solidaridad; complementando, por un lado, el principio de mantenimiento de la estructura impositiva estatal y, de otro lado, disminuyendo las posibilidades de configurar el sistema foral de manera que pusiera en una situación favorable a las empresas situadas en su territorio o favoreciendo la atracción de capitales; de manera que se convierta en una suerte de territorio de baja tributación.

A la armonización fiscal, específicamente, se dedica el art. 3 del Concierto¹⁸. De ello, en el aspecto material, resalta su concreción en la obligación de mantener una presión fiscal similar a la del resto del territorio nacional y a garantizar las libertades de circulación y establecimiento, confirmando cuanto hemos dicho de su relación con el principio de solidaridad. Casi idéntico contenido muestra el art. 7 del Convenio¹⁹.

¹⁷ Ello implica, como ha declarado el Tribunal Supremo, que “no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros—, con lo que la autonomía proclamada, desaparece” (Sentencia de 19 de julio de 1991).

¹⁸ Art. 3. Concierto: “Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuarán a la *Ley General Tributaria* en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.
- b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.”

¹⁹ Artículo 7. “Criterios generales de armonización.

La Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuará a la *Ley General Tributaria* en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente convenio.
- b) Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

Con respecto a la presión fiscal similar a la del resto del territorio del Estado, el Tribunal Supremo ha señalado que, de las varias interpretaciones posibles, sólo parece armónica con el resto del ordenamiento y la garantía del poder tributario foral la interpretación que hace referencia a la presión fiscal considerada respecto de un ejercicio con relación al conjunto de tributos; no cabiendo interpretarla como la presión fiscal en relación a cada Impuesto determinado o con relación a un único sujeto pasivo²⁰. Por eso, habla el Tribunal Supremo de “presión fiscal global equivalente”.

El respeto a las libertades de circulación y establecimiento debe realizarse, pues, como fruto del entendimiento de que toda medida específica provocará diferencias que pudieran reclamar una vulneración a la libertad. Debe, por tanto, conjugarse el ejercicio de la competencia foral con las exigencias de libre circulación e igualdad. A tal fin, ha declarado el Tribunal Constitucional que “ha de ponderarse, por esta razón de compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando, a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional”²¹.

Como se ve, el Tribunal Constitucional establece un juicio de proporcionalidad entre el respeto a la competencia foral y la unidad de mercado e igualdad de todos los españoles. De ese juicio de proporcionalidad deriva la exclusión genérica de dos tipos de medidas fiscales forales: las que persigan de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación y las que generen consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada²².

En ese juicio de proporcionalidad, pueden interaccionar la obligación de presión fiscal efectiva y respeto de las libertades de circulación y establecimiento, lo que no excluye un juicio distinto en ambas. Así, si la presión fiscal establecida en determinado impuesto llega al extremo de gravamen

d) Utilizará la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral”.

²⁰ Sentencia TS de 19 de julio de 1991.

²¹ Sentencia de 5 de abril de 1990 (64/1990).

²² Sentencia de 16 de noviembre de 1981 (37/1981).

mínimo y ello afecta claramente a la libertad de circulación, se estará ante una norma no admisible constitucionalmente. De esta manera, se mide la presión fiscal global; pues el efecto en la libertad de circulación de una disminución considerable de gravamen puede ser eliminado por un mayor gravamen en otro o el mismo tributo.²³ Ello no obstante, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha conectado esta cuestión con la aplicación de los principios del art. 31 CE, estimando inadmisibles la norma tributaria específica que reduzca notablemente el gravamen en normas concretas, por estar falseando la estructura impositiva que debe asimilarse a la estatal²⁴.

El art.4, por su parte, del Concierto, se destina a desarrollar las obligaciones necesarias para una efectiva colaboración que permita el desarrollo de los anteriores principios: en particular, la obligación mutua por parte de Estado y de Territorios Históricos de comunicarse entre sí los proyectos normativos sobre materia tributaria, lo que deberá hacerse con “la debida antelación”.

El art. 5 del Convenio Económico es mucho más parco al respecto, al señalar simplemente la colaboración genérica en la aplicación de los regímenes y la prestación mutua de información y ayuda. Más notoria es la previsión, en este mismo artículo, de que el Estado prevea mecanismos de colaboración de la Comunidad Foral en los acuerdos internacionales que le pudieran afectar en la aplicación del Convenio. Lo que no se estipula es cómo se compensaría la falta de esta colaboración; siendo difícilmente admisible que se entendiera por no celebrado el Tratado internacional correspondiente.

El art. 5 del Convenio regula, como competencias exclusivas del Estado —además de la alta inspección de la aplicación del Convenio— la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación tanto de los derechos de importación, como de los gravámenes sobre Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido. La razón de ello es clara: son aspectos regulados por normas europeas. Desde esta perspectiva será analizado el artículo en el apartado siguiente. En el caso del Concierto, es el art. 3 quien se encarga, en los mismos términos, de exceptuar la competencia foral.

Una última cuestión controvertida es la de la aplicación del art. 134.7 de la Constitución Española a los Territorios Forales. Como se sabe, el art. 134.7 prohíbe la creación de tributos en la Ley de Presupuestos Generales

²³ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, de 7 de octubre de 1999.

²⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, de 2 de noviembre de 2004 (820/2004).

del Estado. Su aplicabilidad al poder tributario autonómico fue descartada por el Tribunal Constitucional, afirmando que no cabe derivar principios constitucionales aplicables a las Comunidades Autónomas, "sin más, de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado ni aplicarlos por analogía a las Comunidades Autónomas"²⁵. La doctrina del Tribunal Constitucional surge en una sentencia que hacía referencia a la Ley de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra. En el voto particular del magistrado RODRÍGUEZ BEREIJO, hay una oposición general a esta doctrina, propugnando una interpretación menos formalista del art. 134.7 CE. No obstante ello, destaca RODRÍGUEZ BEREIJO que esa situación es más grave en el supuesto de los Territorios Forales, toda vez que poseen el poder tributario más amplio y, en consecuencia, la no aplicación del art. 134.7 CE a los Territorios Forales provoca el casi nulo efecto de tal disposición en la configuración normativa de la carga fiscal que soportan los residentes en dichos territorios. En línea con ello, a nuestro juicio, aun cuando pudiera compartirse la doctrina constitucional con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común; no debiera soslayarse el verdadero efecto que tiene tal doctrina en los territorios forales.

4.2. Principios aplicables a las especialidades canarias

Asumida la aplicabilidad de los principios en materia tributaria de la Constitución Española, como quiera que Canarias es una Comunidad Autónoma de régimen común, resultan igualmente aplicables los principios de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en particular el art.6 y el art. 9 de dicha ley, ya comentados en otra parte de esta obra.

El poder tributario canario, como en el resto de casos de régimen común, queda reducido la posibilidad de crear tributos propios, siendo especial el límite del art. 6 LOFCA que constriñe notablemente la viabilidad de crear impuestos propios. Las especialidades canarias no varían esta realidad, a pesar de que aparezcan impuestos que sólo resulten aplicables en el archipiélago canario.

Si no hay diferencia, pues, entre el poder tributario de la Comunidad Canaria y el resto de Comunidades Autónomas de régimen común; las especialidades tienen origen estatal. Efectivamente, es la normativa del Estado la que aprueba el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, a través de la

²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional, de 18 de abril de 1994 (116/1994).

Ley 30/1972 y de leyes que reformaron la anterior: la Ley 20/1991 y la Ley 19/1994. Estas leyes introducen cuestiones específicas para el caso canario en los impuestos estatales (Reserva para Inversiones, Zona Especial Canaria e incentivos difuminados por la normativa) y a crear impuestos sólo aplicables en Canarias cuya recaudación se va a ceder a la Comunidad Autónoma y a otros entes territoriales canarios (Impuesto General Indirecto Canario, AIEM).

Estos últimos son impuestos estatales y, a pesar de la cesión de la recaudación, no pueden ser considerados impuestos cedidos; pues no hay una normativa específica de cesión (se ceden por la propia Ley 1991) y no hay recepción de la misma en el Estatuto de Autonomía²⁶.

En ese contexto, los principios que interesan son los recogidos en la propia normativa estatal al respecto. La exposición de motivos de la Ley 19/1994 recoge estos principios estratégicos; mientras que el texto legal recoge, como principios propios, el principio de libertad comercial de importación y exportación, la superación de costes ultraperiféricos y el mantenimiento de los fondos estatales.

De los principios programáticos debe destacarse el mantenimiento de una estructura impositiva similar no sólo al Estado, sino también al resto de la Unión Europea, con el objetivo de que puedan existir las menores distorsiones posibles respecto a inversiones y comercio en el exterior; así como el reconocimiento de una menor presión fiscal en el archipiélago, lo que manifiesta el paso decidido a no sólo paliar costes de comercio, sino también a favorecer las inversiones.

Como consecuencia del primero, se obtiene que la ausencia de aplicación de la normativa europea en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido provoca la aparición de un impuesto específico canario (IGIC) con estructura casi mimética del Impuesto sobre el Valor Añadido y, a su vez, que las principales medidas de atracción a la inversión sean bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades estatal. Es la atracción de inversiones otro de los principios programáticos.

Por lo demás, la Exposición de Motivos destaca como principio programático la creación de una Zona Especial Canaria. A nuestro juicio, más que principio, es objetivo para cumplir de manera especial en determinadas zonas la atracción de inversiones, desde el principio de estanqueidad, su-

²⁶ Referida al desaparecido APIC, Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de septiembre de 2004 (156/2004).

tilmente mencionado por la ley pero que se convierte en pilar básico de la especialidad canaria en el marco europeo.

Precisamente, la influencia de la Unión Europea en la configuración de las especialidades canarias hace imposible profundizar más sin tomar nota del contexto en el que surgen.

5. MARCO EUROPEO: LA CONSOLIDACIÓN DE LAS ESPECIALIDADES DESDE UNA ÓPTICA EUROPEA

La integración europea ha influido notoriamente en lo anterior, como no podía ser de otra forma; pues el principio de primacía obliga a aplicar preponderantemente y considerado como unidad el ordenamiento europeo frente al ordenamiento interno, con independencia de la distribución territorial de poderes que se produzca en cada Estado.

No es ya necesario justificar la importancia de la interacción entre Derecho europeo y Derecho tributario nacional; en continuo y profundo estudio por la doctrina; pero si es necesario, de acuerdo al discurso que se sigue, señalar los puntos en los que la existencia de diferencias de tributación entre regiones puede verse afectada por el Derecho de la Unión Europea. Es evidente, en primer lugar, que las materias sustraídas a la competencia estatal lo son, de inmediato, de la posible competencia regional. Hablamos, evidentemente, de la materia aduanera. En segundo lugar, la materia armonizada desde la Unión Europea obliga a su respeto y desarrollo, con independencia del ente territorial competente según la distribución interna. Finalmente, en las materias cuya competencia se mantiene en sede nacional; aparece la obligación de respeto a todo el ordenamiento europeo y, muy en especial desde la perspectiva tributaria, a la prohibición de discriminación y de restricciones a las libertades fundamentales del Tratado y a la prohibición de concesión de ayudas de Estado.

La correcta exposición de la cuestión merece una especial llamada sobre la región canaria. Como es sabido, esta región, a diferencia de las regiones forales, tiene una integración peculiar en la Unión Europea, en cuanto que región ultraperiférica. Sin detenernos ahora en lo que pudimos estudiar más pausadamente en otro lugar²⁷; conviene señalar que el peculiar status de las regiones ultraperiféricas en la Unión Europea les permite la autorización de excepciones a la aplicación del Derecho de la Unión Europea. Reconocidas

²⁷ Véase nuestro trabajo *La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas*, ed. Ciss, 2008.

las especiales dificultades de estas regiones para participar de un mercado en términos de libre competencia, se pretende su integración real en el mercado europeo a través de medidas que disminuyan sus costes productivos o hagan más atractivas las inversiones concretas. Esto último conecta perfectamente con el principio de estanqueidad al que hace mención la Ley 19/1994. Este principio se convierte en un pilar de las medidas especiales para las regiones ultraperiféricas, ya que garantiza que las alteraciones en la libre competencia se destinen a fomentar el crecimiento de estas regiones y, en consecuencia, obtener una libre competencia más real²⁸.

En consecuencia, mientras que los sistemas forales responden, sin más, como cualquier tipo de especialidad general al ordenamiento de la Unión Europea; el tratamiento específico que recibe la Comunidad canaria desde Europa le permitirá aplicar medidas que serían inaceptables de ser aplicadas para otras regiones.

5.1. *La cuestión aduanera*

Establecida esa principal diferencia, lo primero que corresponde analizar es la cuestión aduanera. La competencia exclusiva de la Unión Europea al respecto provoca, evidentemente, que quede excluido tanto del Concierto como del Convenio. Aunque con las mismas consecuencias, más peculiar resulta su relación con Canarias; ya que la exclusión de esta región del territorio aduanero común era una cuestión planteada en inicio y, sin embargo rechazada. No obstante, la inclusión de Canarias en el territorio aduanero común no obsta a la existencia de dos peculiaridades: la existencia de una zona franca y la imposición de un arbitrio a las importaciones.

De un lado, la Zona Franca de Gran Canaria permite la entrada de mercancías de manera transitoria sin que se tenga la consideración de entrada

²⁸ El principio de estanqueidad puede ser subjetivo u objetivo. El primero se refiere a la limitación a ciertos sujetos, los residentes en la zona, impidiendo la traslación de ventajas fiscales. El segundo se refiere a la limitación del área geográfica donde se aplica el sistema. El primero es contrario al principio de no discriminación y a la prohibición de restricciones a las libertades de la Unión, mientras que el segundo es admitido en la compatibilidad de ayuda de Estado, ya que es el componente principal del requisito de selectividad. Vid. HERRERO HERNÁNDEZ, M. A.; «El principio de estanqueidad en los diseños de la Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, pp. 65 y ss.; y PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*. Editado por Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003.

a efectos del Arancel Aduanero Comunitario. Tiene su apoyo europeo en el art. 167 del Reglamento (CEE) 2913/1992, que las permite con cierta libertad; por lo que no es una cuestión exclusivamente ultraperiférica.

De otro lado, la Decisión de la Comisión 2002/546/CE, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en Canaria, que exceptúa la prohibición de establecimiento de aranceles interiores del art. 28 del Tratado, en atención al objetivo de desarrollo ultraperiférico, realizando un examen proporcionado de ese objetivo con el mercado interior.

Visto el régimen material de aduanas, se ha de recordar que, como aplicación consecuente del principio de subsidiariedad del art. 5 TUE, la gestión aduanera se delega en las administraciones tributarias nacionales. Los principios justificativos del régimen canario no conceden razón especial alguna para la delegación, a su vez, de la gestión a las autoridades canarias; toda vez que ello no coadyuvaría en nada al desarrollo insular. El discurso podría cambiar con respecto a los sistemas forales, ya que la gestión tributaria genérica en los territorios forales se realiza por las administraciones propias y no por la estatal. En consecuencia, toda vez que hay vías genéricas de colaboración entre el Estado y las administraciones forales; la optimización de la gestión animaría a la delegación por parte el Estado.

5.2. *La imposición armonizada*

La imposición armonizada presenta, igualmente, matices peculiares; que cambian de sentido según analicemos los sistemas forales o el régimen canario.

En primer lugar, con respecto a los regímenes forales, destaca que el Estado se reserve absolutamente las competencias de regulación material en el IVA. Es evidente que la razón de ello es la obligación de cumplir con la Directiva 2006/112/CE. La armonización europea en la materia reduce notablemente el margen de regulación estatal. Pero, igualmente, no lo elimina totalmente y la Directiva explicita determinados aspectos concretos de libre regulación por parte de los Estados, además de todo lo necesario para su desarrollo. Nada obsta, a nuestro juicio, a que estos márgenes de regulación estatal sean ocupados por los territorios forales. Sería, de hecho, lo más coherente con el resto del sistema, que sitúa el centro de gravedad del sistema tributario en tales territorios.

Más especial es la situación respecto a la región canaria, pues la propia Directiva 2006/112/CE la excluye de su ámbito territorial de aplicación. La razón de esta exclusión se relaciona con la presencia de costes de pro-

ducción y distribución más altos para el archipiélago. La primera consecuencia que se deriva de ello es que las operaciones del resto del territorio español (teniendo en cuenta que Ceuta y Melilla también están excluidas de la aplicación de IVA) con la región canaria se consideran, sólo a efectos del impuesto, como importaciones/exportaciones. La segunda consecuencia, eliminada la armonización y la prohibición de otros impuestos sobre el volumen general de negocios, es la creación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que, aun manteniendo una estructura de funcionamiento similar al IVA, destaca por tipos de gravamen menores.

5.3. Libertades fundamentales y prohibición de ayudas de Estado

En tercer lugar, debe analizarse tanto la relación con la prohibición de discriminación y de restricción a las libertades europeas como a la prohibición de ayudas de Estado.

Por lo que respecta a la prohibición de discriminación y de restricción a las libertades europeas, en lo que se refiere a los regímenes forales; son fácilmente conectables los principios atinentes a tales prohibiciones con el principio de los Convenios y Conciertos referidos a la libertad de circulación y establecimiento dentro del territorio nacional. Pudiera parecer que ambos están destinados a ser complementarios, en cuanto que los principios europeos van a afectar a las medidas que se relacionen con el comercio intracomunitario; mientras que el principio nacional afectará a las relaciones entre Estado y territorios forales; así como territorios forales entre sí.

Sin embargo, hay un dato esencial que ha evitado esa complementariedad: la diferente interpretación jurisprudencial que se ha realizado de los principios para atender a si las medidas producen o no una restricción. Así, la jurisprudencia consolidada del TJUE considera restrictiva una medida que suponga un obstáculo a la libertad de circulación aún en el caso de que exista una medida específica de signo contrario que pudiera compensar la desventaja creada. Contrariamente, el Tribunal Supremo requiere una visión conjunta del sistema tributario foral y estatal para considerar la existencia de un obstáculo; de manera que se admite la compensación del obstáculo por otro²⁹.

²⁹ Así lo pone de manifiesto la propia jurisprudencia interna, considerando que no puede actualizarse la jurisprudencia constitucional aplicando el criterio de la jurisprudencia europea, al tener ámbitos de aplicación distintos. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 7 de octubre de 1999.

Esta distinción no afecta a la distribución de poder tributario interno; pues los planos quedan diferenciados claramente; debiéndose aplicar los principios europeos cuando los principales destinatarios de la medida controvertida sean las operaciones entre los territorios forales y el resto de Estados Miembros.

Más interesante es la cuestión de la discriminación, pues si bien la discriminación inicialmente prevista en los Tratados tiene como causa la nacionalidad; la jurisprudencia europea ha extendido este concepto lo suficiente para entender prohibidas discriminaciones por razón de residencia y discriminaciones inversas, aunque si bien esto último de manera más restringida.

Supuesta una norma foral que resulte discriminatoria para los no residentes en el territorio foral; si esa norma es considerada discriminatoria por la jurisprudencia europea; se inaplicará y se instará a su modificación. Una vez producido esto, se tendría un trato más beneficioso para los nacionales/residentes foráneos que para los del resto del territorio español, por lo que pudiera plantearse la posibilidad de una discriminación inversa.

En todo caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2011 parece volver a unir ambos conceptos; interpretando la libertad de circulación interna a raíz de la externa a través del concepto de ayudas de Estado. Esto parece abrir una línea nueva en la que se armonicen los conceptos de libertad de circulación interna y europea, lo que, a nuestro juicio, sería una opción coherente; pues, con independencia de los ámbitos de aplicación distintos, los fines perseguidos son similares y es claro que la pauta de libertad de circulación y establecimiento la marca, en nuestro contexto actual, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La especialidad con respecto a Canarias no se refiere a las posibles interpretaciones jurisprudenciales que pudieran hacerse en atención a la especificidad del archipiélago; pues el art. 349 TFUE ciñe las excepciones que se planteen con respecto a las regiones ultraperiféricas a la adopción de una Decisión por mayoría cualificada³⁰. No se olvide, además, que el sometimiento de la Comunidad Canaria a la LOFCA le conduce a las limitaciones del art. 9 de dicha ley y, en consecuencia, existe también una prohibición de limitación de libertades de circulación y establecimiento.

³⁰ Si bien no todas las excepciones han seguido este régimen —así, por ejemplo, ni la exclusión del ámbito territorial de la Directiva 2006/112/CE ni las especialidades que aparecen respecto a las ayudas de Estado—; lo que si provoca el art. 349 TFUE es excluir especialidades que no se realicen a través de normativa comunitaria.

Con respecto a las ayudas de Estado, el punto de partida previo debe ser la sentencia Azores³¹, en cuanto que ha marcado el hito más importante en la relación de ayudas de Estado de carácter regional y la descentralización del poder financiero; con el añadido de que Azores es una región ultraperiférica.

Como se sabe, uno de los requisitos para entender producida una ayuda de Estado es la especialidad de la medida que supuestamente supone ayuda, entendida como aplicabilidad sólo a determinados agentes económicos. Habiendo reconocido la jurisprudencia europea que la especialidad se predica también en el supuesto en que la medida afecte a todas las empresas de una región, en cuanto que excluye al resto de regiones; es evidente que debía medirse la relación entre ayudas de Estado de carácter regional y poder tributario regional.

Es en este aspecto donde aparece la sentencia Azores. En ella se determina que la existencia de una menor presión fiscal en determinada región de un Estado Miembro puede considerarse como una ayuda de Estado selectiva y no como legítimo ejercicio del poder tributario si el Estado realiza transferencias que pueden compensar, directa o indirectamente, esa menor presión fiscal. Se trata pues, de un elemento clave de definición del poder tributario regional en el marco de la Unión Europea. La Unión Europea respeta las distribuciones de poder internas; obligando equitativamente al cumplimiento de las obligaciones que de su ordenamiento se derivan, con independencia del ente territorial que, a resultas de la descentralización interna, deba realizar esa obligación. Lo que pone de manifiesto la sentencia Azores es que esa distribución de competencia debe ser real y no quedar encubierta a través de ayudas económicas del Estado que permitan la menor tributación; pues se trataría entonces de una menor tributación inviable *per se* y que se financia realmente con la presión fiscal a la que se somete al resto del territorio³². Se requiere autonomía institucional, de procedimiento y económica³³.

³¹ Sentencia TJUE de 6 de septiembre de 2003, c-88/03, *Azores*.

³² Debe tenerse en cuenta que la sentencia Azores determinó que se trataba de una ayuda de Estado, si bien, al ser Azores una región ultraperiférica, esa ayuda resultaba compatible con el ordenamiento de la Unión Europea, habilitado como ayuda regional. No eliminó, por tanto, la sentencia Azores las especialidades fiscales de la región concreta, aunque sí lo hizo con respecto a las operaciones financieras, excluidas de las ayudas permitidas por su fácil deslocalización.

³³ Véase, por todos, PÉREZ BERNABEU, B.; "El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)", en *Crónica Tributaria*, nº 138/2011, p. 136.

Para entender la aplicabilidad de la doctrina de esta sentencia al caso español, hay que partir del hecho de que la propia sentencia reconocía la dificultad de medir la situación en el caso de un Estado simétricamente centralizado, en el que todas las regiones tuvieran igual poder tributario. Ello hace, no obstante, particularmente interesante la sentencia en los casos que estudiamos, pues son los casos de asimetría: partimos de un sistema descentralizado simétrico —con dificultades de aplicación mimética de la doctrina Azores— y encontramos puntos de asimetría que comparar.

La posible aplicación de la doctrina Azores despertó, desde bien temprano, la inquietud de la doctrina para los casos vasco y navarro, especialmente por la existencia de determinadas bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades vasco para empresas que se trasladaran a su territorio. Se expresaba, particularmente, esa misma dificultad de aplicación a tales supuestos de la doctrina Azores; resolviendo el Tribunal de Justicia en la necesidad de que sea el propio intérprete nacional quién lo determine, debido a la complejidad del supuesto que requiere un experto que determine la existencia o no de autonomía económica por el sistema de cupo³⁴. Los precedentes a esta cuestión no servían, pues mientras que para el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se trataba de una cuestión meramente interna³⁵, el Tribunal Supremo aplicaba criterios de selectividad que se confundían con principios internos, como el principio de solidaridad³⁶.

Con posterioridad, finalmente, la recepción de la jurisprudencia europea ha derivado en el reconocimiento, por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco³⁷, de la autonomía de los Territorios Forales. Ello se ha realizado teniendo en cuenta la distribución competencial entre Territorios Históricos y Comunidad Autónoma; lo que hace no absolutamente comparable la situación de Navarra.

Sin embargo, sí resultan comparables en la realidad de que, en términos finales, se puede reconducir la cuestión a la autonomía económica. No obstante la jurisprudencia señalada, compartimos, con RUIZ ALMENDRAL y MARTÍNEZ CABALLERO que la existencia de autonomía económica de-

³⁴ Sentencia TJUE, de 11 de septiembre de 2008, c428/06 a 434/06, *Unión General de Trabajadores*. Véase, al respecto, MERINO JARA, I.; “Ayudas de Estado y poder tributario foral”, en *Hacienda Canaria*, nº 27, junio 2009.

³⁵ Sentencia TSJ del País Vasco de 2 de noviembre de 2004.

³⁶ Sentencias TS de 30 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004.

³⁷ Sentencia de 22 de diciembre de 2008.

penderá del cálculo del cupo³⁸. Éste está destinado a sufragar los gastos del Estado por las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma. Sólo si el cupo cubre efectivamente esos gastos, existirá autonomía económica; lo que puede determinarse en comparación con otras Comunidades Autónomas. Este es el cálculo que deberá ser alegado o realizarse alguna vez por la jurisprudencia interna, so riesgo de mantener ayudas de Estado bajo el amparo de la complejidad. La doctrina parece dividida, entre tanto, entre quienes consideran que sí existe autonomía, basándose en la falta de relación directa que resaltó el TJUE entre cupo y nivel de presión fiscal; y quien considera lo contrario, atendiendo a su cálculo o a la no existencia de otros Fondos de cooperación interterritorial³⁹.

Ahora bien, ello no excluye que puedan originarse ayudas de Estado por otra causa, si se da otro tipo de selectividad. Así, diversas sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 9 de septiembre de 2009 han confirmado las respectivas Decisiones de la Comisión que declaraban determinadas medidas forales como ayudas de Estado a consecuencia de no una selectividad territorial, sino de facto; en cuanto que no todas las empresas podían beneficiarse de la medida (se requería una inversión mínima) y su redacción se realizaba en tal manera que no se concedían de manera automática, sino por la Administración tributaria foral⁴⁰.

A pesar de ser una región ultraperiférica, la aplicabilidad de la doctrina Azores resulta menos relevante para la Comunidad Canaria, toda vez que los tributos del REF son tributos regulados por el Estado y cedidos a la comunidad autónoma, por lo que es claro que se trata de una medida se-

³⁸ RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R.; “¿Todo debe cambiar para que todo siga igual? El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico Vasco y el Derecho Comunitario”, en *Anuario Jurídico de la Rioja*, nº 13, 2008, pp.115-146.

³⁹ De los primeros se puede destacar ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.; “¿Es ayuda de estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrinal del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relación para el País Vasco)”, *Quincena Fiscal*, nº 13 de julio de 2006, pp. 33 a 48; mientras que en las segundas se puede señalar PÉREZ BERNABEU, B.; “El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, *Revista de Información Fiscal*, octubre de 2009, p. 73.

⁴⁰ Sentencia TPI, asuntos T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01; Sentencia TPI, asuntos T-30/01 a T-32/01, T-86/02 a T-88/02; y sentencia TPI asuntos T-230/01 T-232/01 y T-267/01 a T-269/01; todas de 9 de septiembre de 2009. Véase, al respecto, PÉREZ BERNABEU, B.; “El criterio...”, *op. cit.*, pp. 135 y ss.

lectiva, en cuanto que el Estado establece una especialidad para una región determinada y esta no es fruto del poder tributario regional.

Ello no obstaculiza las medidas fiscales especiales para Canarias, pues, como región ultraperiférica, su situación está especialmente prevista en las Directrices de la Comisión Europea sobre ayudas de finalidad regional. Debe destacarse que la condición de región ultraperiférica le permite a Canarias recibir ayudas regionales con independencia de su situación económica y que, como excepción absoluta en el resto de la Unión Europea, se permiten, además de las ayudas a la inversión, las ayudas al funcionamiento, esto es, ayudas permanentes que alivien el coste de producción de las empresas localizadas en la región.

6. CONCLUSIÓN

La tradición histórica de las regiones estudiadas muestra una mayor autonomía en las regiones forales, que aprobaban sus propias normas tributarias, frente a la recepción de medidas estatales tendentes a eliminar los gravámenes sobre el comercio con el archipiélago.

La Constitución Española de 1978 se hizo eco de esta tradición histórica y veló por el mantenimiento de la autonomía foral, limitando su preocupación en cuanto a la fiscalidad canaria a tener en consideración la opinión autonómica para la modificación de sus medidas. Sin embargo, aún manteniendo ese grado de autonomía diferenciada de las regiones forales frente a la consideración de Canarias como territorio común, aparecieron modificaciones de calado material. Aunque con matices diferentes, la solidaridad y el respeto a la libertad de circulación y establecimiento sería principio básico en ambos casos. Por lo demás, se amplió la atención a otro tipo de medidas fiscales con respecto a Canarias destinado a fomentar la inversión en los territorios.

Con todo, el fenómeno decisivo para producir un más profundo cambio fue la adhesión de España a las por entonces Comunidades Europeas, ya que, sin entrar en el reparto competencial realizado por la Constitución y su desarrollo estatutario, ha delimitado materialmente las posibilidades de especialidad fiscal en todos los casos a partir de los fines propios de la Unión. Así, es claro que, aun asumiendo la autonomía económica de los territorios forales; su capacidad de actuación ha quedado bastante limitada por las libertades fundamentales y, en especial, por la prohibición de ayudas de Estado. En cambio, la asunción como fin europeo del desarrollo canario le

ha permitido adoptar medidas fiscales que no caben en la autonomía foral, desde un juicio de proporcionalidad.

Bien es cierto que ello ha tenido lugar en un espacio de interés europeo, como es el de la atracción de inversiones foráneas. Más allá de eso, resta margen para que la autonomía foral encuentre sus puntos de desarrollo frente a la dependencia estatal de la Comunidad canaria.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.; “¿Es ayuda de estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrinal del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relación para el País Vasco)”, *Quincena Fiscal*, nº 13 de julio de 2006.
- DIEZ-PICAZO, L. M.; “Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales”, en *Indret, Revista para el análisis del Derecho*, Julio 2010.
- FERNÁNDEZ ORTE, J.; “El espacio fiscal de los Territorios Históricos”, en *La revista tributaria de Guipuzkoa*, febrero 2010.
- HERRERO HERNÁNDEZ, M. A.; «El principio de estancamiento en los diseños de la Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001,
- HUCHA CELADOR, F.; *El régimen jurídico del convenio económico de la Comunidad Foral Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomo de Vasconia, San Sebastián, 2006.
- MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma tributaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, diciembre de 2006.
- MERINO JARA, I.; “Ayudas de Estado y poder tributario foral”, en *Hacienda Canaria*, nº 27, junio 2009.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*. Editado por Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003.
- PÉREZ BERNABEU, B.; “El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, en *Crónica Tributaria*, nº 138/2011.
- PÉREZ BERNABEU, B.; “El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, *Revista de Información Fiscal*, octubre de 2009.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R.; “¿Todo debe cambiar para que todo siga igual? El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico Vasco y el Derecho Comunitario”, en *Anuario Jurídico de la Rioja*, nº 13, 2008.