

La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas

Susana Serrano Gazteluurrutia

Dra. Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho
UPV/EHU

Sumario: 1. Contextualización en el marco de la Economía Social. 2. Contextualización en el marco de las ayudas de Estado. 3. Confluencia de ayudas de Estado y cooperativas. 4. Restablecimiento de la legalidad en el caso de las ayudas de Estado ilegales. 5. Responsabilidad patrimonial por la adopción de medidas declaradas ilegales. 6. La fiscalidad foral vasca en el contexto de la Unión Europea. 7. La STPI de 9 de septiembre de 2009, en relación a la STJUE de 11 de septiembre de 2008, y la STJUE de 9 de junio de 2011. 8. La normativa foral fiscal ante los órganos jurisdiccionales españoles respecto a las ayudas de Estado. 9. Consideraciones respecto a la fiscalidad vasca y las cooperativas en el marco de la UE. 10. Bibliografía. 11. Jurisprudencia básica. 12. Normativa comunitaria.

Resumen:

Casi cualquier faceta jurídica que se trate hoy en día, necesariamente se enmarca en un escenario multijurídico a diferentes niveles políticos. Así, además de las normas internas de los Estados, hoy día no puede obviarse el marco Europeo, dado que la pertenencia a la Unión Europea repercute en ellos. En el caso de la Comunidad Autónoma Vasca (y de los Territorios Históricos que la componen) esta influencia se añade a la del Estado, o la suple en aquellas materias cuya competencia es casi total, como es el caso de la fiscal y tributaria, con incidencia específica en los aspectos fiscales de las figuras de la Economía Social (i.e., las Sociedades Cooperativas, sujetas al Impuesto de Sociedades).

Es en este marco superpuesto en el que las Normas Fiscales forales se han analizado, juzgado y declaradas conformes a la legalidad de la Unión Europea, porque se encuadran en un sistema general (foral) y no se trata de normas específicas por razón del territorio (especificidad geográfica). Por tanto, el propio ámbito de aplicación de cada una de las Normas Forales fiscales es el marco de referencia para determinar la especificidad de las mismas, por cuanto que son normas generales de aplicación a todas las empresas sitas en uno de los Territorios Forales. Cuestión distinta es que, haciendo uso de su competencia fiscal y tributaria, se hayan tomado medidas particulares (justificadas por coyunturas económicas adversas, etc.), en cuyo caso éstas serán tratadas en el mismo plano que las del

propio Estado o las de cualquier otro Estado miembro de la UE, en el ámbito de las ayudas de Estado prohibidas por la legislación europea.

Palabras clave:

Ayudas de Estado, normas forales tributarias, Territorios Históricos, Comisión Europea, fiscalidad, cooperativas.

Abstract:

Almost every legal aspect treated today, necessarily falls on multi-legal stage at different political levels. Thus, in addition to the domestic legislation of the States, today the European context cannot be ignored, since belonging to the European Union affects them. In the case of the Basque Autonomous Community (the Provinces and within it) this influence is added to the State's, or supplies it in those matters where the competence is almost complete, as is the case of fiscal and taxation issues, with specific impact on the fiscal aspects of the figures of the Social Economy (ie, Cooperative Societies, subject to corporation tax).

It is in this superimposed framework where provincial tax rules have been tested, tried and judged to comply with the law of the European Union, because they fall under a general system (statutory) and they are not specific rules respecting of the territory (geographical specificity). Therefore, the proper scope of each fiscal Provincial Laws is the framework for determining the specificity of the same, as are general rules that apply to all undertakings situated in one of the Territory Councils. A different question is that, using its powers of taxation and tax, specific measures have been taken (on grounds of adverse economic circumstances, etc..). In that case, they shall be treated in the same level as the state's itself or any other EU Member State's, in the field of State aid forbidden by EU law.

Key words:

State aids, tax foral rules, Historical Territories, European Commission, taxation (fiscality), cooperatives.

ECONLIT

K380 y K340.

1. Contextualización en el marco de la Economía Social

La Economía Social es una materia que cada Estado, en pleno uso de su soberanía, regula como mejor juzga. Cada Estado, o cada ente subestatal con competencias para ello. La pertenencia a la Unión Europea hace que, además, deban tenerse en cuenta ineludiblemente también las pautas y limitaciones establecidas en el marco europeo, so pena de ser declaradas ilegales. Este es el caso de las Sociedades Cooperativas, que al amparo del art. 129.2 CE se benefician de determinadas medidas fiscales, que a su vez

comienzan a ser cuestionadas por la Comisión Europea por entrar en conflicto con el régimen europeo que protege la competencia real y efectiva entre los distintos operadores jurídicos¹. La cuestión es que las ventajas que su particular regulación otorga a las Sociedades Cooperativas plantean que puedan suponer una distorsión de la competencia, al ser favorecida su posición en el mercado frente a otras empresas, de otro tipo, incurriendo con ello en la prohibición de ayudas de Estado ilegales².

En este marco se circunscribe la judicialización de determinadas Normas Forales, en especial las referidas a la regulación del Impuesto de Sociedades de los respectivos Territorios Históricos, ya que, no podemos obviar, las Sociedades Cooperativas se hallan sujetas a este impuesto. Al margen de la situación peculiar de las Sociedades Cooperativas en general, en nuestro caso se une la circunstancia del sistema tributario foral, que quedó a salvo con la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del TJUE, aunque aun quedan pendientes cuestiones referidas a ayudas anteriores, últimamente falladas en la STJUE de 9 de junio de 2011.

Antes de adentrarnos en el tema, bosquejaremos brevemente los conceptos más importantes a los que hacemos referencia, enmarcando el contexto en el que nos movemos.

Comencemos por la llamada Economía Social, que, como es bien sabido, se estructura en torno a tres grandes familias: las cooperativas, las mutualidades y las asociaciones. Surgida el siglo pasado en el ámbito continental europeo se ha extendido en diversos países europeos, Canadá y amplias regiones latinoamericanas, Magreb y Extremo Oriente.

En las Conclusiones del III Congreso de la Red RULESOCIEDADES COOPERATIVAS se recoge que la Economía Social se constituye en una respuesta a las diversas problemáticas sociales que enfrentan las diferentes sociedades a nivel mundial. Entre las alternativas que la fórmula de la Economía Social ofrece a los diversos colectivos, se destaca la inclusión de grupos tradicionalmente excluidos y el estímulo de micro-emprendimientos, que generan importantes contribuciones al producto interior bruto y a las economías en que estas organizaciones se insertan. De igual forma, el aporte que estas iniciativas realizan a la disminución del problema del desempleo es uno de los efectos más relevantes en donde se ha tenido éxito³.

En la actualidad se definen cuatro fórmulas jurídicas como propias de la Economía Social, a saber, la Cooperativa (S.Coop.), la Sociedad

¹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, título VII, *Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*, arts. 101 a 118.

² Arts. 107 y 108 TFUE (antiguos 87 y 88 TUE).

³ III Congreso de la Red RULESOCIEDADES COOPERATIVAS (2008), «La Economía Social: desarrollo humano y económico», Donostia-San Sebastián, 19, 20 y 21 de mayo, p. 11.

Anónima Laboral (S.A.L.), la Sociedad Limitada Laboral (S.L.L.) y la Sociedad Agraria de Transformación (S.A.T.). En lo que nos interesa, nos centraremos solo en la Sociedad Cooperativa.

En este contexto general de la Economía Social, la Sociedad Cooperativa es una figura societaria singular, un modelo de empresa que tiene unas características particulares, entre las que destacan la distribución y el ejercicio del poder, la manera particular de distribución de resultados, la existencia de unos fondos obligatorios, la autorregulación del régimen de trabajo, el procedimiento de atribución de fondos económicos en el momento de la baja de un socio, y la participación de los asalariados en los resultados económicos positivos.

La Alianza Cooperativa Internacional (ACI) la define como una «*asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática*». Estas entidades se rigen por una serie de valores, cuales son la autoayuda, auto-responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad; y, además, siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad y vocación social⁴. En cuanto a los principios cooperativistas, cabe decir que se trata de pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica los valores.

A su vez, la Ley Vasca de Cooperativas (Ley 4/1993) en su art. 1 recoge que «*La cooperativa es aquella sociedad que desarrolla una empresa que tiene por objeto prioritario la promoción de las actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades con la participación activa de los mismos, observando los principios del cooperativismo y atendiendo a la comunidad de su entorno*».

Por tanto, la sociedad cooperativa es una asociación de personas físicas con capacidad legal para desarrollar una actividad cuyo objetivo es proporcionar puestos de trabajo a los socios para producir en común bienes o servicios y venderlos a terceros.

Las características de las cooperativas con respecto al resto de formas jurídicas existentes son diferentes, y cabe resaltar que en la cooperativa como empresa el poder está muy focalizado en las personas que trabajan en ella, que tienen un grado de autonomía muy importante para establecer su organización laboral. Dada su configuración, la sociedad cooperativa es un instrumento esencial para la promoción del desarrollo económico, laboral, cultural y social, por lo que los poderes públicos representantes de la so-

⁴ MARCUELLO SERVÓS, C. y SAZ GIL, M.I. (2008), «Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: un modelo teórico», *REVESCO*, n.º 94, primer cuatrimestre, pp. 59-79, http://revistas.ucm.es/eec/11356618/articulos/REVE0808_130059A.PDF, p. 62.

ciudad (las distintas Administraciones públicas) se vuelcan en el fomento de este tipo de entidades, especialmente en el ámbito local. Para ello, han desarrollado una serie de normas que benefician fiscalmente a las cooperativas, a cambio de unos requisitos. Y estas características son las que justifican su protección constitucional (art. 129.2 CE)⁵.

En lo que nos atañe, la fiscalidad como instrumento para promover el establecimiento y mantenimiento de las Sociedades Cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco adquiere una especial relevancia, ya que, como es sabido, son los Territorios Forales los que ostentan la capacidad fiscal y tributaria, y por tanto los llamados a legislar esta materia.

Un tercer concepto es el de las ayudas de Estado. En éste ámbito, y en aras a la consecución de un mercado común, la normativa de la Unión Europea protege la libre competencia entre empresas, sin fronteras⁶ (art. 101 TFUE). Y, entendiendo que la competencia puede ser limitada no sólo por las empresas sino también por los gobiernos si se conceden subvenciones públicas a las empresas, la normativa comunitaria, en principio, prohíbe toda forma de ayudas estatales que pueden falsear la competencia intracomunitaria, con el argumento de que es incompatible con el mercado común⁷. Sin embargo, una prohibición absoluta sería insostenible, incluso en un sistema estrictamente liberal (ningún gobierno está dispuesto a deshacerse por completo de la posibilidad de financiar determinadas actividades económicas para garantizar las necesidades básicas de las personas, corrigiendo desequilibrios o ayudando en situaciones de emergencia). Por esta razón, el Tratado establece una serie de excepciones a la prohibición de las ayudas (art. 107.2 y 3 TFUE).

Con el claro objetivo de evitar intrusiones espurias en los intercambios comerciales entre Estados miembros (p.e., falseamiento de la competencia

⁵ RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *Monográfico sobre Constitución y economía social de la Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 47, pp. 199 y ss.

⁶ El Tratado de Lisboa recoge esta materia en los arts. 107 a 109. Aunque la numeración anterior (TUE) era el marco de referencia en el que se ha desarrollado hasta ahora la conflictividad fiscal foral que analizamos, actualizamos dicha numeración ajustándola a la legislación y terminología vigentes. Así, los ex-arts. 87, 88 y 89 TUE regulaban el régimen de ayudas de Estado que actualmente se recoge en los arts. 107, 108 y 109 TFUE. De igual manera, el Tribunal de Primera Instancia (TPI) pasa ahora a llamarse Tribunal General (TG), y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJUE) se denomina ahora Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

⁷ DUBOIS, L. y BLUMANN, C. (2009), *Droit matériel de l'Union européenne*, 5e, Montchrestien, Lextenso éditions, París, pp. 567-603; CRAIG, P. y DE BÚRCA, G. (2008), *EU Law. Text, cases and materials*, fourth edition, Oxford University Press, New York, pp. 1.084-1.111; FICHERA, F. (2001), «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario (parte I)», *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 57-I, Milán, 1998, pp. 84-137; MERINO JARA, I. (1988), «Aproximación al régimen comunitario sobre el otorgamiento de ayudas estatales», *Noticias CEE*, n.º 39.

favoreciendo a determinadas empresas o producciones), básicamente este articulado establece como regla general la prohibición de todo tipo de medidas estatales, independientemente de la entidad pública que las otorgue y de la forme que adopten las mismas. Evidentemente, la injerencia pública en determinadas circunstancias además de inevitable resulta necesaria, por lo que el propio Tratado establece las salvedades y compatibilidades, dejando abierta la posibilidad de que a propuesta de la Comisión, el Consejo constituya otras (art. 102 TFUE). El control de esta materia corresponde a la Comisión Europea, así como su fiscalización (art. 108.1 TFUE), que tiene un generoso margen de apreciación⁸, pudiendo acudir y activar el control al respecto del TJUE (art. 108.2 TFUE).

Por tanto, en el planteamiento de la UE, resulta fundamental que los competidores puedan operar en pie de igualdad, y esta política colisiona a veces con la inercia de los Estados a adoptar disposiciones internas para hacer frente al libre comercio y a la apertura de los servicios públicos a la competencia. Estas medidas (utilización de recursos públicos para impulsar determinadas actividades económicas o para proteger industrias nacionales), la concesión de estos recursos, es lo que se conoce como *ayuda estatal*, y a veces chocan con las normas europeas, porque las ayudas estatales pueden falsear la competencia leal y efectiva entre empresas de los Estados miembros y perjudicar la economía, motivo por el cual la Comisión Europea controla estas ayudas⁹. Una empresa que recibe apoyo del Estado obtiene una ventaja desleal sobre sus competidores, por lo que la normativa comunitaria prohíbe generalmente las ayudas estatales a menos que se justifiquen por el desarrollo económico general¹⁰.

⁸ El margen es amplio, y queda a la apreciación de la Comisión entender que se produce una situación donde sean aceptables este tipo de ayudas *legales*: ayudas para favorecer el desarrollo regional, ayudas para la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio cultural, ayudas para fomentar proyectos importantes de interés europeo o paliar perturbaciones económicas, etc. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., «El procedimiento comunitario aplicable a las “ayudas ilegales”. Especial referencia a las recuperación de ayudas», *REDE*, n.º 1, enero-marzo de 2002, pp. 101-135.

⁹ Recuérdesse que la Comisión tiene atribuidos importantes poderes de decisión en esta materia en cuanto garante del interés comunitario, al quedar investida de competencia exclusiva para apreciar en cada caso particular la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado común en aras del desarrollo equilibrado de las actividades económicas de la Comunidad. FERNÁNDEZ FARRERES, G., «El control de las ayudas financieras nacionales», en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S. (dirs.), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, vol. II, Madrid, 1986, p. 620.

¹⁰ MERINO JARA, I. (1993), «La incidencia de la fiscalidad sobre la libertad de circulación y de establecimiento», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 11, Universidad de Extremadura, pp. 175-198.

2. Contextualización en el marco de las ayudas de Estado

En cuanto al concepto de Ayuda de Estado, ni el Tratado ni el Reglamento incluyen ninguna definición del mismo, ni ninguna relación de las medidas que quedarían afectadas por la prohibición general que se establece respecto de las ayudas de Estado¹¹. Aunque en el reglamento sí que se recogen otros conceptos importantes en la política de ayudas (tales como ayuda existente¹², nueva ayuda¹³, régimen de ayudas¹⁴, ayudas

¹¹ Reglamento del Consejo n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.

¹² El Reglamento considera *ayudas existentes*: 1) Las ayudas (y los regímenes) anteriores a la entrada en vigor del Tratado, para el Estado miembro en cuestión, y que continúan aplicándose con posterioridad. 2) La ayuda previamente autorizada por la Comisión o por el Consejo (art. 108.2 y 3 TFUE). Es ésta la categoría más importante. 3) Las llamadas ayudas aprobadas tácitamente o por silencio, que son aquéllas que han de considerarse autorizadas por la Comisión cuando, tras el transcurso del plazo correspondiente, no existe un pronunciamiento expreso de dicho órgano comunitario, en contra de las mismas. 4) Las ayudas ilegales, transcurridos diez años sin ser cuestionadas. 5) Las medidas que, sin poder calificarse originariamente como ayudas, han pasado a serlo debido a la evolución del mercado común, y que en ningún momento han sido modificadas. HEREDIA se refiere a ayudas «sobrevenidas», es decir, se trataría de casos en los que no se puede determinar el momento en que, debido al carácter dinámico tanto del concepto de ayuda como del desarrollo del mercado común, la medida pasó a ser ayuda. Con ello se evita la calificación de ilegalidad y una posible petición de reembolso. También, y más importante, se trataría de los supuestos de liberalización de un determinado sector económico, en que determinadas medidas se convertirán en ayudas existentes hasta la fecha de la liberalización (que sí se puede determinar). El Reglamento señala que la liberalización deberá producirse a consecuencia de la legislación comunitaria, con lo que no se aplicaría a los casos en que un Estado miembro adelanta *motu proprio* la fecha de la liberalización del sector (HEREDIA BENOT, D. (2001), «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, pp. 20-28).

¹³ El Reglamento define la *nueva ayuda* estableciendo que se trata de aquella ayuda que no es existente y señalando la obligación, establecida en el Tratado, para los Estados miembros, de notificar los proyectos de concesión o modificación de ayudas. En el Reglamento no aparece la definición del concepto de «modificación de una ayuda», lo que ha dado lugar a numerosos problemas de índole práctica, que han ido solventándose con la intervención del TJUE. Dicho Tribunal, sin ofrecer una definición, sí se ha pronunciado en el sentido de precisar que el requisito de la notificación será preciso cuando se trate de modificaciones esenciales y no cuando se trate de «ajustes que no afectaban a la esencia misma de estas ventajas»

¹⁴ El *régimen de ayudas* se analiza desde una doble perspectiva: por un lado se trata tanto de aquellos planes generales que prevén ayudas individuales definidas de forma abstracta a empresas, sin necesidad de ninguna otra medida de aplicación, como de la concesión de ayudas a una o varias empresas por tiempo o importe indefinido. Así, al aprobar un determinado régimen la Comisión autoriza asimismo las futuras aplicaciones del mismo, evitándose una multiplicidad de notificaciones individuales. Con la excepción hecha de los supuestos en que

ilegales¹⁵), y el concepto se ha venido entendiendo de forma extensiva, apoyado por reiterada jurisprudencia del TJUE¹⁶.

En el art. 107 TFUE se recogen las normas sustantivas que regulan las ayudas estatales, esto es, el principio general de que las ayudas estatales son incompatibles con el mercado común, así como una lista de posibles excepciones. En esta línea, la Comisión ha adoptado una serie de directrices y marcos interpretativos que aclaran cómo se aplican estas excepciones¹⁷.

algunas Directrices para sectores específicos requieren la notificación individual de toda concesión de ayuda o, según el caso, de entregas superiores a determinadas cuantías, así como de los supuestos en que se exige por la Comisión en la autorización de un régimen. Además, los regímenes de ayudas hay que distinguirlos de lo que son *ayudas individuales*, aquellas que se conceden al margen de un régimen autorizado y también las que, aún inscritas dentro de un régimen, deben ser notificadas, por exigirle alguna disposición comunitaria. La importancia de esta distinción radica en que el procedimiento de examen permanente de las ayudas existentes sólo se aplicaría a los regímenes de ayuda (art. 108.1 TFUE: «la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados»).

¹⁵ Se definen como *ayudas ilegales* aquellas que no cumplen los términos del art. 108.3 TFUE, es decir, la ayuda concedida, o incluso meramente comprometida, sin haber sido previamente notificada por cualquier motivo (incluso por dudar de la existencia de elementos de ayuda) o la que, habiéndose notificado, no cuenta con la autorización, expresa o tácita, de la Comisión. Como vemos, la ilegalidad deriva del incumplimiento de determinados requisitos formales, por lo que no debe confundirse con las ayudas incompatibles, que como ya indicábamos no las define el Reglamento sino que hay una remisión al art. 108.1 TFUE, que se limita a establecer los requisitos determinantes de la incompatibilidad de la ayuda con el mercado común.

¹⁶ DUBOUIS, L. y BLUMANN, C., *op. cit.* También FALCÓN Y TELLA, R. (2001), «La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado” en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 1 a 7. En cuanto al TJUE, éste se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el concepto de ayuda de Estado. I.e., STJUE de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, As. C-280/00, Rec. p. I-7747, apdo. 74; STJUE de 16 de mayo de 2002, *Francia/Comisión*, As. C-482/99, Rec. p. I-4397, apdo. 68; STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, As. C-156/98, Rec. p. I-6857, apdo. 25; STJUE de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97, Rec. p. I-3671, apdo. 23; STJUE de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión*, As. C-241/94, Rec. p. I-4551, apdo. 20; STJUE de 14 de septiembre de 1994, *España/Comisión*, As. ac. C-278/92 a C-280/92, Rec. p. I-4103, apdo. 31; STJUE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, As. C-387/92, Rec. p. I-877, apdo. 13; STJUE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec. p. 709, apdo. 27.

¹⁷ Pretende garantizar así una aplicación coherente de las normas sobre ayudas estatales en todos los Estados miembros y sectores industriales. Cabe citar el *Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo y las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente*. <http://ec.europa.eu/comm/competition/publications/proactive/es.pdf>.

En cuanto a la amplia prohibición del art. 107.1 TFUE ésta abarca tanto a las ayudas concedidas directamente por los Estados miembros, como a la ayuda que utiliza los recursos del Estado, que incluye las agencias que puedan distribuir la ayuda sobre la base de financiación del gobierno (como las autoridades locales, los establecimientos públicos y las diferentes organizaciones legales); también los recursos en cualquier forma, lo que significa no sólo subvenciones a fondo perdido, sino también préstamos en condiciones favorables y préstamos a bajo interés, y las formas de subvención en la que el elemento de donación es menos aparente, tales como exoneraciones arancelarias e impositivas, garantías de préstamos, el suministro de bienes o servicios en condiciones preferenciales e incluso participaciones públicas en empresas, que falsean o simplemente amenazan con falsear la competencia y se concede no sólo a las empresas sino también para favorecer la producción de determinados bienes (incluido el apoyo a un sector específico). Sin embargo, la ayuda debe ser tal que afecte al comercio entre los Estados miembros, lo que excluye cualquier ayuda que sólo tiene consecuencias internas en un Estado miembro¹⁸.

Respecto a las exenciones, el art. 107.2 TFUE recoge una serie de ayudas que se aplican automáticamente: ayudas de carácter social concedidas a consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos en cuestión; ayudas destinadas a reparar los daños causados por acontecimientos excepcionales, tales como los desastres naturales, y ayudas a determinadas regiones de la RFA, afectadas por la división de Alemania.

Por su parte, el art. 107.3 TFUE se refiere a aquellas ayudas que son posibles en algunas circunstancias. Este tipo de exenciones «puede ser considerado» y por lo tanto no son automáticas. Son las ayudas a las regiones subdesarrolladas, ayudas destinadas a favorecer la ejecución de un proyecto importante de interés europeo o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, las ayudas a promover la cultura y la conservación del patrimonio (con la misma limitación), y otras categorías a especificar por el Consejo.

Decíamos que, a pesar de referirse a esta figura, el Tratado no aporta ninguna definición del propio concepto de ayuda, ni proporciona una re-

¹⁸ Curiosamente, ningún Estado ha recurrido las Normas Forales tributarias cuestionadas, sino que las denuncias han provenido de la Comisión y de instituciones y organismos de Comunidades Autónomas limítrofes, con lo que quizá sería de revisar el concepto mismo de ayuda desde esta perspectiva.

lación de las medidas que prohíbe, salvo los aspectos inherentes al origen de las ayudas y a sus efectos¹⁹. Por tanto, el TFUE no dice nada sobre la forma de las ayudas, ni establece ninguna limitación en cuanto a la forma de las mismas para incluirlas en su ámbito de aplicación²⁰. No obstante, este concepto de ayuda (de carácter jurídico, objetivo, en función de los efectos y evolutivo) se está delimitando por la Comisión²¹ y el TJUE, que han intervenido para establecer que para poder considerar que una medida tiene carácter de ayuda a la que se le puede aplicar el principio de incompatibilidad con el mercado común formulado en el art. 107.1 TFUE, debe reunir cuatro requisitos: 1) debe que ser concedida por el Estado o con el concurso de fondos públicos (precisamente el otorgamiento de una ventaja es el núcleo del concepto); 2) tiene que suponer un beneficio para una empresa; 3) ha de favorecer sólo a determinadas empresas o producciones y 4) que falsee la competencia, afectando a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

¹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2001), «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, p. 103.

²⁰ QUIGLEY, C. (2009), *European State Aid Law and Policy*, 2nd ed., Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon.

²¹ La propia Comisión recuerda el concepto de ayuda de Estado en su *Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales* (2009/C 85/01). Señala en la misma que la primera pregunta que se plantean los Órganos Jurisdiccionales (OJ) nacionales y los posibles demandantes al aplicar los arts. 87 y 88 TCE es si la medida afectada constituye realmente ayuda estatal en el sentido del Tratado (apdo 8 de la Comunicación). Constátase que la formulación es similar a la contenida en la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV al TJUE, que analizaremos más adelante. En cuanto al concepto, la Comisión se refiere al art. 87.1 TCE (actual 107.1 TFUE), que señala que el concepto de ayuda de Estado abarca «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, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros». Subraya, además, que el concepto de ayuda estatal no se limita a las subvenciones, sino que también comprende, entre otras cosas, las ventajas fiscales y las inversiones procedentes de fondos públicos realizadas en circunstancias en las que un inversor privado hubiera denegado su apoyo. Y, a este respecto, indica que carece de importancia si la ayuda es concedida directamente por el Estado o por organismos públicos o privados creados o designados por aquél para administrar la ayuda. No obstante, recalca que para considerar que el apoyo público constituye ayuda estatal, la ayuda debe favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías («selectividad»), en contraposición con las medidas generales de ayuda a las que no se aplica el art. 87.1 TCE, y que además, la ayuda debe falsear o amenazar con falsear la competencia y debe afectar al comercio entre los Estados miembros (apdo. 11, Comunicación), PÉREZ BERNABÉU, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch. Universitat d'Alicant, Valencia, p. 37.

Respecto a esta cuestión conceptual, la Comisión ha venido publicando unas orientaciones detalladas sobre una serie de aspectos complejos tales como la aplicación del principio del inversor privado y del acreedor privado, las circunstancias en que las garantías estatales se consideran ayuda estatal, el tratamiento de las ventas de terrenos por los poderes públicos, las medidas de privatización estatal y asimiladas, las ayudas inferiores a los umbrales de *minimis*, el seguro de crédito a exportación, la fiscalidad directa de las empresas, las inversiones de capital riesgo, y la ayuda a la investigación, desarrollo e innovación. De las mismas, nos interesa resaltar especialmente aquellas que infieren directamente con nuestro estudio, a saber, las referidas a la fiscalidad directa. Las líneas de la Comisión en esta cuestión se recogen en la *Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384 de 10 de diciembre de 1998, p. 3).

Por si el concepto *in absentia* no quedase claro, algunos autores han elaborado su propias definiciones de ayuda de Estado, basándose en los elementos que la componen²². Así, HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ, consideran ayudas de Estado «todas aquellas aportaciones financieras, directas o indirectas, efectuadas por el Estado o mediante fondos públicos, que favorezcan a una empresa o a un producto, y que no respondan al principio del inversor privado»²³. Para LAFUENTE SÁNCHEZ ayuda de Estado es «toda ayuda garantizada, directa o indirectamente, por un Estado, o a través de los recursos de un Estado, en cualquier forma, que constituya una ventaja gratuita, y que persiga un objetivo «económico y social»²⁴. LÓPEZ ESCUDERO y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES también recogen los elementos destacados en el propio Tratado, al entender como ayuda cualquier ventaja económico-financiera otorgada por el Estado o mediante fondos estatales a determinadas empresas que falseen o amenacen con falsear la competencia y afecten a los intercambios comerciales entre Estados; recogen cinco características del concepto: representar una

²² I.e. RODRÍGUEZ CURIEL, J.W. (1998), «Actual concepto de ayuda de Estado», *Gaceta Jurídica de la CEE*, Boletín n.º 138, 5-11, pp. 8-9.

²³ HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ (1999), *El control de las ayudas de Estado en el derecho europeo*, Editorial Colex, Madrid, p. 25. Díez MORENO, F. (2005), *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3.ª ed. Adaptada a la Constitución Europea, Thomson-Civitas, Cizur Menor, p. 535.

²⁴ LAFUENTE SÁNCHEZ, R. (1994), «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial S.A, c. Ayuntamiento de Valencia)», *Revista General de Derecho*, pp. 8.327-8.328.

ventaja, ser imputable al Estado, tener como beneficiario a una empresa, existencia de un efecto sobre la competencia y efecto sobre el comercio interestatal europeo²⁵.

No entramos ahora en el resto de conceptos que enmarcan la cuestión, como el de «empresa»²⁶, «actividad económica»²⁷, «beneficio económico o ventaja»²⁸, «falseamiento la competencia»²⁹...

²⁵ LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.) (2000), *Derecho Comunitario material*, McGrawHill, Madrid, p. 196; BARBERÁ DEL ROSAL, A. (2002), «Business taxation distorting the common market», *Competition Policy Newsletter*, june; SOLER ROCH, M.T. (2006), «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), pp. 13-23; COMISIÓN EUROPEA (2008a) (Dirección General de Competencia), *Vademécum, Legislación comunitaria en materia de ayudas estatales*, 30 de septiembre de 2008 (http://ec.europa.eu/competiti on/state_aid/studies_reports/studies_reports.cfm).

²⁶ PÉREZ BERNABÉU constata que aunque el Tratado no define qué es una empresa, tradicionalmente la idea de beneficiario de la ayuda se ha asociado a la de empresa, por lo que se ha convertido en un concepto esencial en materia de *ayudas* de Estado (Pérez, 2008:52). En el marco del Derecho de la competencia, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado. Sobre el concepto de empresa en el marco del régimen comunitario de ayudas de Estado, *Vid.* STJUE de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser* (C-41/90), Rec. p. I-1979, apdo. 21, y la STJUE de 16 de marzo de 2004, *AOK Bundesverband y otros* (As. ac. C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01), Rec. p. I-2493, apdo. 46) (PEVERINI, L. (2007), «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, pp. 157 y ss).

²⁷ Entre otras, STJUE, *Comisión/Italia* (C-118/85), de 16 de junio de 1987, pár. 7; STJUE, *Comisión/Italia* (C-35/96), de 18 de junio de 1998, pár. 36; STJUE, *España/Comisión* (As. ac. C-278/92 a C-280/92), de 14 de septiembre de 1994, pár. 42; STJUE, *Air Liquide Industries Belgium, SA./Ville de Seraing y Province de Leège* (As. Ac. C-393/04 y C-41/05), de 15 de junio de 2006, pár. 23; STJUE, *Steinike y Weilig/República Alemana* (78/76), de 22 de marzo de 1977; STJUE *Comisión/Italia* (C-118/85), de 16 de junio de 1987.

²⁸ STPI de 7 de junio de 2006, *Union française de l'express (Ufex) y otros/Comisión*, As. T-613/97, párrafo 158.

²⁹ STJUE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79, Rec. p. 2671, apdos. 11 y 12; STJUE de 10 de julio de 1986, *Bélgica/Comisión*, As. C-40/85, Rec. p. 2321, párrafo 22; STPI de 30 de abril de 1998, *Vlaams Gewest/Comisión*, As. T-214/95, Rec. p. II-717, apdo. 46; STPI de 30 de enero de 2002, *Keller y Keller Mecánica/Comisión*, As. T-35/99, Rec. p. II-261, párrafo 85; STJUE de 3 de febrero de 1977, *Benedetti*, As. 52/76, apdo. 2; Conclusiones del AG CAPOTORTI, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79, punto 4.º; STJUE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium, SA./Ville de Seraing y Province de Leège*, As. ac. C-393/04 y C-41/05, apdo. 34; STJUE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, As. 173/73, Rec. p. 709, apdo. 26, y STJUE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, As. C-387/92, Rec. p. I-877, apdo. 12.

Hay que tener presente que para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, es indiferente el carácter fiscal de las medidas (recordemos que el artículo 107 TFUE se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma»). En cualquier caso, para que las medidas sean calificadas de ayudas de Estado la Comisión estableció cuatro criterios³⁰:

- 1.º La medida debe suponer para los beneficiarios una *ventaja que minore las cargas* que habitualmente recaen sobre su presupuesto, ventaja que puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa.
- 2.º Siendo de *carácter fiscal*, la medida debe conllevar una *pérdida de ingresos fiscales*, resultando indiferente que se trate de ayudas basadas en leyes, reglamentos o prácticas administrativas del tanto del Estado como de otras entidades subestatales (regionales, autonomías, provincias, municipios, etc.).
- 3.º La medida ha de afectar a la *competencia y a los intercambios comerciales* entre los Estados miembros.
- 4.º Las ayudas deben tener *carácter específico o ser selectivas*, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o sectores de actividad (aunque el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o economía del sistema).

Sin embargo, en determinados casos las ayudas de Estado pueden ser compatibles con el mercado común (art. 107 TFUE), especialmente en los que las ayudas podrían considerarse compatibles dentro de los límites previstos en los sucesivos mapas de ayudas de finalidad regional desde la adhesión de España³¹.

Además de los criterios expuestos, para calificar una medida como ayuda de Estado hay que tener presente también las siguientes circunstancias:

- En primer lugar, si en su ámbito territorial existen ayudas estatales de finalidad regional (supuesto de salvedad del art. 107.3 TFUE).
- Asimismo, hay que tener en cuenta que las ayudas de Estado son acumulables (las de carácter fiscal y las subvenciones, por ejemplo).
- Por otro lado, el tratamiento de las ayudas es distinto si van ligadas a una inversión o a la creación de empleo o si son ayudas de funciona-

³⁰ Comunicación de la CE de 10 de diciembre de 1998.

³¹ Los más recientes son el mapa 2000-2006 adoptado mediante Decisión de 11 de abril de 2000 y el mapa 2007-2013 aprobado mediante Decisión de 20 de diciembre de 2006.

miento (puesto que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente).

— Tampoco se puede olvidar la existencia o no de notificación a la Comisión Europea de las medidas en cuestión³².

3. Confluencia de ayudas de Estado y cooperativas

Recordemos que, tal y como señalaba la propia Comisión, las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran «empresas» con arreglo a los arts. 81, 82, 86, 87 y 88 del TCE, y por tanto, se hallan sujetas a las normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de *minimis*³³.

En una comparativa de legislaciones sobre cooperativas, podemos constatar que la fiscalidad de las cooperativas vascas puede considerarse más *benigna* que la soportada por las cooperativas del resto del Estado. Las razones son variadas, siendo el fondo de la cuestión que, haciendo uso de su capacidad fiscal, los respectivos Territorios Históricos han legislado la materia teniendo en cuenta sus propias necesidades. Esta circunstancia *interna* de reparto competencial en el Estado ha sido motivo de que se haya pretendido considerar la legislación foral ilegal en el marco de la Unión Europea, más concretamente en el ámbito material de las «ayudas de Estado». El argumento en contra es que el tratamiento específico de las cooperativas vascas no viola la libre competencia, puesto que en la Unión Europea la fiscalidad de las cooperativas también es inferior que la soportada por las empresas mercantiles (y es por ello que *lobbies* industriales europeos estén planteando la equiparación del régimen fiscal para todo tipo de empresas). Con todo, la situación actual supone una inseguridad jurídica para las cooperativas, aún a sabiendas de que no se tratan de «ayudas de Estado» y son compatibles con el Derecho de la Unión Europea.

En general, en cuanto a la fiscalidad cooperativa, cabe decir que las empresas cooperativas tienen una regulación fiscal particular que les permite obtener diferentes ventajas fiscales³⁴. Estas ventajas van aumentando

³² Circunstancia cuya falta se achaca a las medidas fiscales conocidas como «vacaciones fiscales» vascas, STJUE de 9 de junio de 2011.

³³ Comunicación 2004, pp. 18-final. En la actualidad, la referencia debe entenderse hecha a los arts. 101, 102, 106, 107 y 108 TFUE, respectivamente.

³⁴ MERINO JARA, I. (2007), «Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *GEZKI*, n.º 3, 93-110.

de grado en la medida en que la cooperativa cumple unos requisitos que crecen en exigencia «social»³⁵. La clasificación, y sus beneficios, serían:

Cooperativas no protegidas	Cooperativas protegidas	
El mero hecho de ser cooperativa no les confiere ninguna ventaja fiscal	Obtienen diferentes ventajas fiscales, graduadas según que la empresa cumpla unos requisitos:	
	Cooperativa protegida	Cooperativa especialmente protegida
	Beneficios fiscales: — IS (21%), exentas de ITPyAJD. — En el caso de que el Municipio en el que tenga su domicilio se lo conceda, puede conseguir una bonificación del 95% tanto en el IAE (si está sujeta al mismo), como en el impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica que tengan las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra.	Además de los beneficios fiscales que ostentan las cooperativas protegidas, tienen algunos más en los mismos impuestos, lo que da lugar a ventajas fiscales muy importantes.
Las personas socias cooperativistas pueden optar por el régimen general de la Seguridad social o por el Especial de Trabajadores Autónomos, que en cualquier caso deberá ser el mismo para todos.		

Ser objeto de beneficios fiscales ya las pone en el punto de mira de la Comisión, quien parece no perder de vista las regulaciones estatales sobre cooperativas, a través del control sobre ayudas de Estado de carácter fiscal. Y es que la Comisión viene analizando determinadas particularidades del tratamiento fiscal de las cooperativas en varios países europeos³⁶. La Comisión no tiene en cuenta la naturaleza y la estructura del sistema fiscal aplicado a las cooperativas como excepción al régimen fiscal general

³⁵ RODRIGO RUIZ, M.A. (2001), «Régimen tributario de las sociedades cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concordancias y diferencias con la regulación estatal», en HERNÁNDEZ PERLINES, F. (coord.), *La economía cooperativa como alternativa empresarial*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, pp. 187 y ss.

³⁶ ALGUACIL MARÍ, P. (2008): «El tratamiento fiscal de las cooperativas», *Congreso de Economía Social de la Región de Murcia*, 16 de diciembre de 2008, <http://www.mercosur.coop/recm/slip.php?article481>.

del Estado³⁷, quizá por considerar que los beneficios fiscales de las cooperativas constituyen ayudas de Estado (a pesar de estar previsto constitucionalmente, art. 129.2 CE)³⁸. Como garante de la legalidad europea, la Comisión lleva ya un par de décadas actuando en materia de ayudas de Estado. Ante la necesidad de aumentar la seguridad jurídica, en desarrollo del art. 107 TFUE se ha venido produciendo toda una serie de Reglamentos, Comunicaciones y otras disposiciones de diferente rango³⁹. En lo que respecta a la normativa fiscal foral, la Comisión Europea también ha llevado diversas actuaciones en forma de sendas Decisiones.

La cuestión no es baladí en unos Territorios donde la cultura cooperativista está muy extendida. En cualquier caso, hasta la fecha no se ha producido en ellos ningún incidente judicial relevante en esta materia en concreto.

4. Restablecimiento de la legalidad en el caso de las ayudas de Estado ilegales

Una vez confirmado que se ha concedido una ayuda ilegal y la Comisión constate que es incompatible con el mercado común, la consecuencia natural sería la devolución voluntaria de la ayuda por la empresa beneficiaria o, subsidiariamente, la recuperación forzosa por las Administraciones correspondientes. Pero lo habitual suele ser que las empresas se opongan a esa devolución, y que las Administraciones tampoco se empeñen

³⁷ MERINO JARA, I. (2009a), «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66, octubre, p. 118.

³⁸ MANZANO SILVA, M.E. (2009), «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, febrero, n.º 3, pp. 13-38.

³⁹ Entre estas disposiciones destacan: 1. Reglamento 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L83, de 27.3.1999); 2. Reglamento de la Comisión 794/2004, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L140, de 30.4.2004); 3. Reglamentos 68/2001, 69/2001 y 70/2001, de 12 de enero de 2001, sobre ayudas a la formación, a las *ayudas de minimis* y a las ayudas a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente. Asimismo, el Reglamento 2204/2002, de 12 de diciembre de 2002, regula las ayudas para el empleo; 4. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C384, de 10.12.1998); 5. Normas comunitarias sobre pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación. Asimismo, las normas sectoriales relativas a las empresas de sectores sensibles, actividades de producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil.

demasiado en dicha recuperación. Es entonces cuando se ponen en marcha los mecanismos europeos contra las Administraciones estatales (ya se ocuparán ellas, o deberían, de trasladárselo a las Administraciones subestatales pertinentes) y los procedimientos nacionales frente a las empresas beneficiarias.

Por tanto, la Comisión insta al Estado infractor a la recuperación de la ayuda ilegal o incompatible (como responsable de las Administraciones tanto estatal como subestatales), y es cada Estado miembro quien, con sus instrumentos administrativos y hasta jurisdiccionales internos, debe ejercer la potestad de ejecución forzosa de la obligación de devolver las ayudas ilegales.

Es pues preceptiva la notificación a la Comisión de las ayudas estatales (o, en su caso, subestatales), ya que la normativa europea obliga a los Estado miembros a notificar a las Comisión, con la suficiente antelación, cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda (art. 108 TFUE y art. 2 Reglamento 659/1999). La notificación ha de ser previa a la puesta en marcha de la ayuda, que ha de esperar a que la pertinente autorización de la Comisión.

Excepto las ayudas señaladas en el Reglamento (ayudas de *minimis*, ayudas existentes, etc.), todas las demás han de ser previamente notificadas a las Comisión, y la falta de dicha notificación supone la automática consideración de la ayuda como ilegal, sin perjuicio de que la misma pudiera ser considerada compatible o no por la Comisión.

El problema surge en que siendo la materia fiscal tan rápida (los tributos, o parte de su configuración como el tipo impositivo, pueden cambiar y cambian de un ejercicio a otro) y las vías burocráticas no tanto, de seguirse a rajatabla esas disposiciones y consultarse a la Comisión cada vez que se adoptase una norma nueva, para cuando ésta le pudiese dar el visto bueno podría ser que la norma ya no fuese aplicable. Por eso, con un *autochequeo*, las instituciones forales a veces no han pasado el trámite de notificar medidas fiscales a la Comisión.

Recordemos que en el ámbito de las ayudas de Estado si bien la Comisión es la «guardiana» de la legalidad comunitaria, en su labor de hacer efectiva la aplicación (o restablecimiento) de la misma los órganos jurisdiccionales estatales juegan un papel importante. Hasta el propio TJUE ha confirmado en varias ocasiones que tanto los órganos jurisdiccionales nacionales como la Comisión desempeñan funciones esenciales pero diferentes en el contexto de la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales⁴⁰.

⁴⁰ *Vid.*, «Aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales», *Revista Unión Europea Aranzadi*, Año XXXV, n.º 5, mayo de 2009, pp. 25-29.

Respecto al papel de los órganos jurisdiccionales estatales, cabe señalar que el cometido de los mismos depende de la medida de ayuda en cuestión y de si ésta ha sido debidamente notificada y autorizada por la Comisión⁴¹. Así, por ejemplo, se les suele solicitar que intervengan en caso de que una autoridad de un Estado miembro (recuérdese que incluye a las autoridades a nivel nacional, regional y local) haya concedido la ayuda sin atenerse a la obligación de suspensión (esta situación puede plantearse cuando la ayuda no se ha notificado en absoluto o cuando la autoridad la ha ejecutado antes de la autorización de la Comisión). El cometido de los órganos jurisdiccionales nacionales en estos casos es amparar los derechos individuales afectados por la aplicación ilegal de la ayuda, tal y como señala el TJUE⁴².

Además, los órganos jurisdiccionales de los Estados también desempeñan una función importante en la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas⁴³, cuando la evaluación de la Comisión la lleva a concluir que la ayuda concedida ilegalmente es incompatible con el mercado común y obliga al Estado miembro correspondiente a obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda incompatible. En estos casos, la intervención de los órganos jurisdiccionales estatales suele producirse cuando los beneficiarios interponen un recurso solicitando la revisión de la legalidad del requerimiento de reembolso dictado por las autoridades nacionales (aunque, en función del derecho procesal nacional, cabe la posibilidad de interponer otros tipos de acción judicial [por ejemplo, acciones interpuestas por las autoridades de los Estados miembros contra el beneficiario para obtener la plena ejecución de una decisión de recuperación de la Comisión]). Y, recordemos, al amparar los intereses de los particulares, los órganos jurisdiccionales de cada Estado deben tener plenamente en cuenta tanto la eficacia y el efecto directo⁴⁴ del art. 108.3 TFUE como los intereses de la Unión Europea⁴⁵.

Las funciones de los órganos jurisdiccionales estatales en la aplicación del art. 108.3 TFUE referido a ayudas de Estado ilegales son varias: im-

⁴¹ ESTOA PÉREZ, A. (2006), *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid, pp. 70-80; QUIGLEY, *op.cit.* pp. 355-415.

⁴² Vid. As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, apdos. 38 y 44; As. ac. C-261/01 y C-262/01, *Van Calster y Cleeren*, apdo. 75; y As. C-295/97, *Piaggio*, apdo. 31.

⁴³ Adoptadas de conformidad con el art. 14.1 Reglamento (CE) n.º 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE, DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

⁴⁴ As. C-354/90, *Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires y otros/Francia*, ya citado, apdos. 11 y 12; y As. C-39/94, *SFEI y otros*, también citado, apdos. 39 y 40.

⁴⁵ As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, citado, apdo. 48.

pedir el pago de la ayuda ilegal, recuperar la ayuda ilegal, establecer acciones de reparación de daños y perjuicios contra el beneficiario y adoptar medidas cautelares.

Respecto a impedir el pago de la ayuda ilegal, los órganos jurisdiccionales estatales están obligados a proteger los derechos individuales afectados por las infracciones de la obligación de suspensión, y por lo tanto deben deducir todas las consecuencias jurídicas apropiadas de acuerdo con el Derecho interno de cada Estado, cuando se haya producido una ayuda de Estado ilegal⁴⁶. Más allá del marco de la ayuda ilegal ya desembolsada, las obligaciones de los órganos jurisdiccionales internos también abarcan aquellos casos en los que está a punto de efectuarse un pago ilegal (la obligación de amparar los derechos individuales incluye el amparo frente a su posible inobservancia), evitando que ese pago tenga lugar. Esta obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de impedir el pago de la ayuda ilegal puede plantearse en distintas situaciones procesales, en función de los diferentes tipos de acciones disponibles conforme al Derecho interno de cada Estado.

En cuanto a recuperar la ayuda de Estado ilegal, una vez declarada la ilegalidad de una ayuda, ya sea por falta de notificación previa a la Comisión, ya por declaración de incompatibilidad con el mercado común, la consecuencia lógica de la declaración de ilegalidad es la supresión, por vía de la recuperación, de la ayuda estatal concedida ilegalmente. Por tanto, procede el reembolso de la misma más los intereses devengados (art. 14 Reglamento 659/1999); esto es, restaurar la legalidad comunitaria «eliminando» la ventaja o beneficio obtenidos indebidamente por una medida (fiscal) que ha sido declarada ayuda de Estado ilegal. En este sentido, la Comunicación de la Comisión 2007/C272/05 aclara las medidas tanto para facilitar la ejecución de las decisiones de recuperación como para establecer los pasos que deben dar los Estados miembros⁴⁷.

Así, en principio, el órgano jurisdiccional competente debe ordenar al beneficiario la recuperación íntegra de la ayuda estatal ilegal; aunque esta obligación de recuperación no es absoluta, ya que pueden existir circunstancias excepcionales en las que la recuperación de una ayuda estatal ilegal resulte improcedente⁴⁸. Con todo, no sirve como argumento la «dificul-

⁴⁶ Así lo avala el TJUE, As. C-354/90, *Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires y otros/Francia*, apdo. 12; As. C-39/94, *SFEI y otros*, apdo. 40; As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, apdo. 47; y As. C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, apdo. 41. QUIGLEY, *op.cit.* pp. 416-447; ESTOA PÉREZ, *op. cit.*

⁴⁷ DO C272/4, de 15 de noviembre de 2007.

⁴⁸ Según la llamada jurisprudencia *SFEI*, As. C-39/94, *SFEI y otros*, Rec. 1996, p. I-3547, apdos. 70 y 71.

tad» interna para tal recuperación, tal y como viene reiterando el TJUE al respecto⁴⁹. El criterio jurídico que debe aplicarse en este contexto debería ser que si las circunstancias no se oponen a la adopción de una orden de recuperación por parte de la Comisión, tampoco pueden justificar que un órgano jurisdiccional nacional se abstenga de ordenar la recuperación completa de conformidad con el art. 108.3 TFUE⁵⁰.

Para cumplir con esta obligación, el Estado miembro en cuestión deberá adoptar las medidas necesarias para obtener la recuperación del beneficiario, salvo que ello fuera contrario a un principio general de Derecho de la UE como el de la confianza legítima, tal y como lo argumentan las respectivas Instituciones forales; con todo, este argumento es el más utilizado en los recursos contra las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado⁵¹. Sobre este principio el TJUE ha sostenido reiteradamente que, en principio, el beneficiario de una ayuda concedida ilegalmente no puede alegarlo contra una orden de recuperación de la Comisión⁵², ya que entiende que un agente económico diligente habría podido comprobar si la ayuda que recibió se había notificado o no.

⁴⁹ Porque, tal y como señala reiteradamente el Tribunal, lo único que puede oponerse es la imposibilidad absoluta, no bastando la alegación de dificultades internas. *Vid., i.e.*, STJUE de 1 de junio de 2006, As. C-207/05, en la que el tribunal afirmó que un Estado miembro que con ocasión de la ejecución de una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, encuentre dificultades imprevistas o imprevisibles o se dé cuenta, de consecuencias no consideradas por la Comisión, debe poner tal problema en conocimiento de la Comisión para su valoración, proponiendo modificaciones a la decisión misma. Así y en virtud del principio de colaboración del art. 10 TCE, se podrán superar las dificultades con pleno respeto a las disposiciones del Tratado (apdo. 47). (Puebla, 2006:8).

⁵⁰ El criterio es similar al aplicable de conformidad con los arts. 14 y 15 del Reglamento de procedimiento; el art. 14 solamente establece una exención de la obligación de recuperación de la Comisión cuando una recuperación infrinja los principios generales del Derecho comunitario. El único caso en que un Estado miembro puede abstenerse de ejecutar una decisión de recuperación de la Comisión es cuando tal recuperación sea objetivamente imposible (*Vid.*, As. C-177/06, *Comisión/España*, Rec. 2007, p. I-7689, apdo. 46. También la Comunicación de la Comisión, «Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles», apdo. 17 (DO C 272 de 15 de noviembre de 2007, p. 4).

⁵¹ BARCIELA PÉREZ, J.A. (2010), «El principio de confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 22, Pamplona; CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (2003), *Mercado Único y Libre Competencias en la Unión Europea*, Ed. Colex, Madrid, p. 816; SANZ RUBIALES, I. (2000), «El principio de la confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario», *Revista de Derecho Comunitario europeo*, n.º 7, p. 92.

⁵² En este sentido, entre otros, *vid.* As. C-169/95 *España/Comisión*, Rec. 1991, p. I-135, apdo. 51.

Si un órgano jurisdiccional nacional no ordenase la recuperación debe justificar la existencia de un hecho específico y concreto que haya generado la confianza legítima del beneficiario, lo cual puede darse en los casos en los que la propia Comisión ofrece garantías concretas de que la medida en cuestión no constituye ayuda estatal o que no está sujeta a la obligación de suspensión.

El TJUE entiende que esa obligación del órgano jurisdiccional nacional de ordenar la recuperación íntegra de la ayuda estatal ilegal desaparece si, cuando dicho órgano dicta su sentencia, la Comisión ya ha decidido que la ayuda es compatible con el mercado común⁵³. Y ello porque, puesto que la finalidad de la obligación de suspensión es velar por que sólo puedan ejecutarse las ayudas compatibles, este objetivo no se impide si la Comisión ya ha confirmado la compatibilidad. Por lo tanto, si la Comisión todavía no ha adoptado una decisión, la obligación del órgano jurisdiccional nacional de proteger los derechos individuales permanece incólume, independientemente de si un procedimiento de la Comisión está o no pendiente.

Una vez que el órgano jurisdiccional nacional ha decidido que la ayuda ilegal se ha desembolsado infringiendo el régimen de ayudas de Estado, debe cuantificar la ayuda para determinar la cantidad que debe recuperarse. Para ello, el órgano jurisdiccional se basará en la jurisprudencia de los tribunales de la UE relativa a la aplicación del art. 107.1 TFUE así como en las orientaciones de la Comisión y su práctica decisoria. En caso de que el órgano jurisdiccional nacional tenga dificultades para calcular la cantidad de la ayuda, puede solicitar la asistencia de la Comisión.

Un tercer factor es la recuperación de los intereses, y es que la ventaja económica de la ayuda ilegal no se limita a su importe nominal, puesto que el beneficiario obtiene además una ventaja financiera que resulta de la ejecución prematura de la ayuda⁵⁴ (porque si la ayuda se hubiese notificado a la Comisión, el pago de la misma, si se hubiera llegado a producir, se ha-

⁵³ Sentencia *CELF*, As. C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, ya citada, apdos. 45, 46 y 55, y, más recientemente, As. C-384/07, *Wienstrom*, sentencia de 11 de diciembre de 2008, apdo. 28.

⁵⁴ Así lo entiende el TJUE, que en la sentencia «*CELF*» declaró que la necesidad de recuperar la ventaja financiera resultante de la ejecución prematura de la ayuda («el interés por el periodo de ilegalidad») forma parte de la obligación de los OJ nacionales de conformidad con el art. [108.3 TFUE]. Esto se debe a que la ejecución prematura de una ayuda incompatible hará por lo menos que, en función de las circunstancias, los competidores soporten, en términos de competencia, los efectos de la ayuda antes de lo que hubieran debido. De este modo, el beneficiario obtiene una ventaja indebida. Asunto C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, ya citado, apdos. 50 a 52 y 55.

bría efectuado con posterioridad, obligando al beneficiario a pedir prestados los fondos correspondientes en los mercados de capitales, con los consiguientes intereses a tipos de mercado).

Así, si la Comisión ordena la recuperación de una ayuda ilegal, se exige no solo el importe nominal de la ayuda, sino también la recuperación de los intereses devengados desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación⁵⁵, con el correspondiente tipo de interés aplicable en estos casos⁵⁶.

⁵⁵ Art. 14.2 Rgto de procedimiento. Para determinar el importe de intereses que se debe recuperar se aplican una serie de principios: a) El punto de partida es el importe nominal de la ayuda; b) Al determinar el tipo de interés aplicable y el método de cálculo, los OJ deberían tener en cuenta que la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad por un OJ nacional responde al mismo propósito que la recuperación del interés por parte de la Comisión de conformidad con el art. 14 del Reglamento de procedimiento. Además, las acciones por las que se solicita la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad son acciones de Derecho comunitario basadas directamente en el art. 88.3 TCE. c) Para asegurar la coherencia con el art. 14 del Reglamento de procedimiento y cumplir el requisito de eficacia, la Comisión considera que el método de cálculo del interés utilizado por el OJ nacional no puede ser menos estricto que el previsto en el Reglamento de aplicación, y por lo tanto, el interés por el periodo de ilegalidad debe calcularse sobre una base compuesta y el tipo de interés aplicable no puede ser inferior al tipo de referencia. d) Por otra parte, en opinión de la Comisión, del principio de equivalencia se desprende que, cuando el cálculo del tipo de interés conforme al Derecho nacional sea más estricto que el establecido en el Reglamento de aplicación, el OJ también tendrá que aplicar las normas nacionales más estrictas a las demandas basadas en el art. 88.3 TCE, y e) La fecha inicial para el cálculo del interés será siempre el día en que la ayuda ilegal se puso a disposición del beneficiario. La fecha final depende de las circunstancias del momento en que se dicte la sentencia nacional. Si, al igual que en el asunto «CELF», la Comisión ya ha autorizado la ayuda, la fecha final será la fecha de la decisión de la Comisión. En caso contrario, el interés por el periodo de ilegalidad se acumula durante todo el periodo de ilegalidad hasta la fecha del reembolso real de la ayuda por el beneficiario. Tal como se confirmó en el asunto «CELF», el interés por el periodo de ilegalidad también debe aplicarse al periodo transcurrido entre la adopción de una decisión positiva de la Comisión y la posterior anulación de la misma por los tribunales comunitarios. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos OJ, párrafo 41.

⁵⁶ Art. 9 Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999, del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE («Reglamento de aplicación»). Respecto al método para fijar los tipos de referencia y actualización, *vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la revisión del método de fijación de los tipos de referencia y de actualización (DO C 14 de 19.1.2008, p. 6) («Comunicación sobre el índice de referencia»). MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), «La recuperación de las ayudas de Estado», *Comunicación en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, «El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea», Valencia, 20 y 21 de mayo.

Finalmente, la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de deducir las consecuencias legales pertinentes de las infracciones de la obligación de suspensión no se limita a sus sentencias finales⁵⁷. Como parte de su función, de conformidad con el art. 108.3 TFUE, los órganos jurisdiccionales nacionales también están obligados a dictar medidas cautelares cuando ello sea necesario para salvaguardar los derechos individuales y la eficacia del art. 108.3 TFUE.

La facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales de adoptar medidas cautelares puede ser de gran importancia para las partes interesadas cuando el tiempo apremia. Gracias a su capacidad de actuar rápidamente contra las ayudas ilegales, a su proximidad y a la variedad de medidas de que disponen, los órganos jurisdiccionales nacionales son particularmente adecuados para adoptar medidas cautelares cuando la ayuda ilegal ya se ha pagado o está a punto de abonarse.

Los casos más sencillos son aquéllos en los que todavía no se ha desembolsado la ayuda ilegal pero existe el riesgo de que se pague durante el transcurso del procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional. En estos casos, el deber del órgano jurisdiccional nacional de impedir las infracciones del art. 108.3 TFUE puede obligarle a dictar medidas cautelares que impidan el desembolso ilegal hasta que se resuelva el fondo del asunto. Cuando ya se haya hecho el pago ilegal, la función de los órganos jurisdiccionales nacionales de conformidad con el art. 108.3 TFUE les obliga por lo general a ordenar la recuperación íntegra (incluido el interés por el período de ilegalidad). Con arreglo al principio de eficacia, el órgano jurisdiccional nacional no puede aplazar esta orden retrasando indebidamente el procedimiento. Este retraso no sólo afectaría a los derechos individuales amparados por el art. 108.3 TFUE, sino que también incrementaría directamente el perjuicio competitivo resultante de la ilegalidad de la ayuda.

Sin embargo, a pesar de esta obligación general, pueden existir ciertos casos en los que se aplaza la decisión final del órgano jurisdiccional nacional. En estos casos, la obligación de proteger los derechos individuales de conformidad con el art. 108.3 TFUE obliga al órgano jurisdiccional nacional a utilizar todas las medidas provisionales disponibles con arreglo al ordenamiento procesal nacional para, al menos, poner fin de forma provisional a los efectos anticompetitivos de la ayuda («recuperación provisional»). La aplicación del ordenamiento procesal nacional en este contexto está sujeta a los requisitos de equivalencia y eficacia.

Cuando el juez nacional, basándose en la jurisprudencia de los tribunales europeos y en la práctica de la Comisión, llegue a la convicción ra-

⁵⁷ ESTOA PÉREZ, *op. cit.*, pp. 257-260.

zponible a primera vista de que la medida en cuestión supone una ayuda estatal ilegal, la solución más adecuada consistirá, en opinión de la Comisión y sin perjuicio del Derecho nacional, en ordenar el ingreso de la ayuda ilegal y del interés por el periodo de ilegalidad en una cuenta bloqueada hasta que se resuelva el fondo del asunto. En su sentencia final, el órgano jurisdiccional nacional ordenará o bien que se devuelvan los fondos ingresados en la cuenta bloqueada a la autoridad que concede la ayuda estatal si se confirma la ilegalidad, o bien que se entreguen los fondos al beneficiario.

La recuperación provisional también puede ser un instrumento muy eficaz en caso de que los procedimientos ante el órgano jurisdiccional nacional transcurran simultáneamente a una investigación de la Comisión. Una investigación en curso de la Comisión no dispensa al órgano jurisdiccional nacional de su obligación de amparar los derechos individuales de conformidad con el art. 108.3 TFUE. Así pues, el órgano jurisdiccional nacional no puede limitarse a suspender su propio procedimiento hasta que la Comisión se pronuncie, dejando entretanto sin protección los derechos del demandante de conformidad con el art. 108.3 TFUE. Por consiguiente, cuando el órgano jurisdiccional nacional desee esperar al resultado de la evaluación de la compatibilidad por parte de la Comisión antes de dictar una orden de recuperación definitiva e irreversible, deberá adoptar las medidas cautelares pertinentes. También en este caso la orden de ingresar los fondos en una cuenta bloqueada parece una solución adecuada. En caso de que:

- a) La Comisión declare la ayuda incompatible, el órgano jurisdiccional nacional deberá ordenar que los fondos ingresados en la cuenta bloqueada se devuelvan a la autoridad que concedió la ayuda estatal (importe de la ayuda más el interés por el periodo de ilegalidad).
- b) La Comisión declare la ayuda compatible, el órgano jurisdiccional nacional quedará exonerado de su obligación de Derecho europeo de pedir la recuperación íntegra. Así pues, el órgano jurisdiccional puede ordenar, con arreglo al Derecho nacional, que se entregue al beneficiario el importe de la ayuda. Sin embargo, según se expone en la sección 2.2.3 de la Comunicación, el órgano jurisdiccional sigue sujeto a la obligación de Derecho europeo de ordenar la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad. Por lo tanto, este interés por el periodo de ilegalidad deberá abonarse a la autoridad que concede la ayuda estatal.

En materia de ayudas de Estado, los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros están obligados a hacer cumplir la obligación de suspen-

der y a proteger los derechos individuales contra las ayudas estatales ilegales, aplicando a esos procedimientos las normas procesales de cada Estado. Aunque, en todo caso, deben respetar algunos principios generales del Derecho de la Unión Europea, como el principio de equivalencia y el de efectividad⁵⁸.

En cuanto a la legitimación, el Derecho de la Unión Europea exige que las normas internas de los Estados que regulan la legitimación no menoscaben el derecho a la tutela judicial efectiva. En consecuencia, las normas internas no pueden limitar la legitimación únicamente a los competidores del beneficiario, ya que los terceros no afectados por el falseamiento de la competencia consecuencia de esa medida también pueden tener un interés jurídico suficiente de distinta naturaleza en interponer una acción ante un órgano jurisdiccional (nótese la relevancia de esta cuestión en el caso de las recurridas Normas Forales tributarias, donde algunos de los recursos fueron presentados por asociaciones de empresarios y de trabajadores de las CC.AA. limítrofes). Más concretamente, en asuntos fiscales (ayudas estatales con forma de exención de impuestos, etc.) la legitimación abarca a quienes no se benefician de esas medidas (en base al art. 108.3 TFUE).

Con todo, la Comisión asiste a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros en la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

5. Responsabilidad patrimonial por la adopción de medidas declaradas ilegales

Simplemente dejamos apuntada la cuestión planteada por algunos autores, que entienden que ante la obligación de reembolso de una ayuda por los beneficiarios, es posible la exigencia de responsabilidad patrimonial de la administración que haya adoptado las medidas calificadas como ayuda⁵⁹.

Evidentemente, confiados en el hacer de la Administración correspondiente los ciudadanos obligados a reembolsar la ayuda pueden sentirse per-

⁵⁸ *Vid.*, «Aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales», *Revista Unión Europea Aranzadi*, año XXXV, n.º 5, mayo de 2009, p. 27. En cuanto al principio de equivalencia, supone que las normas procesales de un Estado aplicables a las demandas interpuestas en aplicación del art. 108.3 TFUE no pueden ser menos favorables que las relativas a los derechos del ordenamiento jurídico interno. El principio de efectividad se refiere a que las normas procesales internas no pueden hacer imposible en la práctica (o excesivamente difícil) el ejercicio de los derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico comunitario.

⁵⁹ MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), *op. cit.*

judicados y por tanto reclamar a esa administración que los indemnice. Así, se alega la buena fe, la seguridad jurídica y la confianza legítima. En cualquier caso, no se ha dado aún el caso, y la doctrina no se pone de acuerdo en la licitud de ese *mutatis mutandi* de la jurisprudencia existente en materia de responsabilidad administrativa al caso de reembolso de ayudas fiscales. Habrá que esperar a ver que ocurre.

En lo que respecta a la fiscalidad vasca, en la actualidad la Comisión se halla inmersa en la causa seguida contra las llamadas *vacaciones fiscales*. Tras el proceso correspondiente, declarada la ilegalidad de determinadas medidas fiscales forales, y la consecuente obligación de devolución por parte de los beneficiarios de las ventajas obtenidas, ahora la Comisión reclama el incumplimiento de esa decisión judicial, exigiendo su acatamiento más las costas y sanciones correspondientes por el retraso/incumplimiento. A su vez, las instituciones forales declaran ya devueltas las cantidades en cuestión.

6. La fiscalidad foral vasca en el contexto de la Unión Europea

Hablamos de fiscalidad vasca o fiscalidad foral, diferenciada de la del Estado, habida cuenta de la situación heterogénea que al amparo de la DA 1.^a Constitución española posibilita que cada uno de los Territorios Históricos que componen la Comunidad Autónoma Vasca tengan capacidad fiscal y tributaria propia (dentro del marco de la CE y del EAPV).

En el ejercicio de esta plena autonomía, cada Territorio Histórico regula sus tributos que pueden diferir (y de hecho, difieren en cuanto a porcentajes, exenciones, etc.) de los del Estado. Ello ha supuesto no pocos enfrentamientos jurídicos, al considerar otras CC.AA. que se trata de una desigualdad que les perjudica. Por tanto, la conflictividad básicamente deriva de la competencia (y el uso de la misma) que hacen los Territorios Forales en materia tributaria, normalmente por la diferencia a la baja (respecto al Estado) de los tipos impositivos a sociedades y otras ventajas fiscales.

Evidentemente, el Concierto Económico no contiene ninguna referencia a las normas sobre la competencia de la Unión Europea (ni, por tanto, mención alguna a la regulación relativa a las ayudas de Estado, arts. 107 a 109 TFUE), lo cual no obsta para que las mismas resultan de aplicación, en virtud de lo previsto en el art. 2.1, apdo. 5 del Concierto Económico.

Desde la perspectiva de la Unión Europea, la atención prestada por la Comisión a las medidas fiscales vascas desde la perspectiva de las ayudas

de Estado, de ser inicialmente cuidadosa y escasa pasó a incrementarse paulatinamente desde el segundo lustro de los años 90 hasta nuestros días. Por aquel entonces la Comisión entendía que la cuestión podría suponer una invasión de las competencias fiscales de los Estados miembros; luego, gradualmente, ha llegado a analizarlas casi principalmente desde esta óptica⁶⁰. Como indica MERINO JARA, la invocación tan frecuente del régimen europeo de ayudas de Estado por parte de la Comisión Europea cuando trata de analizar la adecuación al Derecho de la Unión Europea de determinadas normas fiscales, supone, en cierta forma, la constatación de un cierto fracaso para solucionar los problemas por otras vías⁶¹.

Básicamente, podemos agrupar los casos de la fiscalidad foral ante el TJUE en dos bloques: por un lado, aquellos que tienen su origen en normas generales y, por otro, los que surgen de una normativa puntual para casos concretos. Este último es el caso de los asuntos *Daewoo* y *Ramondín*, ya que las subvenciones y beneficios estaban dirigidos a ellas específicamente. En cambio, hay otro grupo de casos formado por Normas Forales generales, como los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades. Salvo por la cuestión de las denuncias a las Normas Forales vascas en materia tributaria por considerarlas Ayudas de Estado, debido a las competencias que tiene en este tema la CAPV (más específicamente cada uno de los Territorios Históricos que la componen), el resto son parecidas a las que puede tener cualquier otro ente subestatal⁶².

⁶⁰ Así se reconocía implícitamente en el propio Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, [C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004], donde se recogía que hasta 2001 la cantidad de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, y que posteriormente se ha producido una ampliación, quizás excesiva, probablemente como reacción al fracaso de otros procedimientos más complejos previstos en el TCE (arts. 89, 90 y 91). Más recientemente la propia Comisión en su Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales recogía que el número de acciones procesales destinadas a velar por el cumplimiento de las normas sobre ayudas estatales era relativamente pequeño, puesto que las acciones contra una autoridad del Estado miembro interpuestas por competidores para obtener la reparación de daños y perjuicios, la recuperación y/o la adopción de medidas cautelares basadas en el art. 88.3 TCE sólo representaron el 19% de las sentencias analizadas, mientras que las acciones interpuestas por los competidores directamente contra los beneficiarios solamente supusieron un 6% de las sentencias. Vid., Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01), párrafo 4.

⁶¹ MERINO JARA, I. (2009b), «Ayudas de estado y poder tributario foral», en *Hacienda Canaria*, n.º 27, junio, p. 105.

⁶² *I.e.*, STPI *Cofradía de pescadores de «San Pedro» de Bermeo/Consejo de la UE*, de 19-10-2005, As. T-415/03 (sobre legitimación de asociaciones). (Al respecto, *vid.*, ARAUJO, M. (2002),

En los procedimientos seguidos cabe destacar y diferenciar las cuestiones de forma de las de fondo. En las primeras se incluyen aspectos relativos a la admisibilidad de las demandas, legitimidad de las partes, etc. Sin dejar de reconocer la importancia que revisten, a continuación nos centraremos solo en las cuestiones de fondo, esto es, en el elemento en discusión en cada momento (incentivos concretos, normas generales).

Comencemos con la compatibilidad del sistema de Concierto Económico con la Unión Europea, recordando que, si bien en un primer momento lo que se recurrían eran medidas fiscales concretas, como veremos a continuación, en un segundo estadio se arremetió contra el propio sistema de Concierto Económico, al amparo del cual cada Territorio Histórico es competente para establecer sus propios impuestos.

Recordemos que el régimen de ayudas de Estado prohíbe la llamada *selectividad territorial*, esto es, que en un mismo territorio sometido a una norma se hagan excepciones y en partes de él se apliquen medidas más ventajosas, sin la pertinente comunicación previa a la Comisión. A su vez, las medidas generales que se aplican en la totalidad del territorio, son ordinarias, de aplicación universal y no necesitan ser comunicadas.

Al tomar como marco de referencia todo el territorio del Estado, el tipo impositivo inferior de los Territorios Históricos había venido siendo considerado ayuda de Estado ilegal (selectividad territorial), por cuanto no comunicada y, por tanto, no autorizada por la Comisión. Esta interpretación se basaba en las Conclusiones del AG Saggio, en la no resuelta cuestión prejudicial presentada por el TSJPV al hilo de las medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica en el País Vasco adoptadas por los tres Territorios Históricos⁶³ en 1999, y que eran denunciadas como Ayudas de Estado no comunicadas⁶⁴. El

«La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), «Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio», *Cuadernos de Derecho Azpilcueta*, n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, pp. 259-268.

⁶³ En aquella ocasión se cuestionaban las medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El AG SAGGIO tenía claro que «no puede ponerse en duda que las medidas adoptadas por las Juntas Forales en virtud de las competencias conferidas por la Ley n. 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, constituyen una ayuda concedida en forma de beneficios fiscales y son imputables al Estado» (párrafo 29 de las Conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999 en los Asuntos acumulados C-400/97, C-4001/97 y C-402/97, *Administración del Estado contra JJGG de Gipuzkoa y otros*).

⁶⁴ La cuestión no solo despierta el interés de la doctrina dentro del Estado, sino fuera también (*vid., i.e.*, FICHERA, F. (2002), «Aiuti fiscali e paesi Baschi», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, vol. II, fasc. 2, pp. 425-455; el mismo artículo, en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M.

fondo de la cuestión era la determinación del marco de referencia para comparar la selectividad de las medidas. Porque, desde la perspectiva interna de la CAV, estas medidas fiscales eran generales, ya que no discriminaban a ninguna empresa que cumpliera los requisitos. En cambio, tomando como referencia el marco estatal, al ser medidas que se aplicaban solo a empresas sitas en una zona del mismo, resultaban selectivas según el criterio territorial seguido por la Comisión.

Finalmente, esta cuestión quedó resuelta con la STJUE de 11 de septiembre de 2008, que, estableciendo unos requisitos de autonomía en la misma línea que en el caso *Azores*, cumplidos éstos se daba por compatible con la legalidad de la UE la existencia de sistemas fiscales y tributarios subestatales diferenciados del sistema del Estado. Es decir, cualquier ente subestatal con autonomía suficiente (institucional, procedimental y económica) puede regular impuestos diferentes a los de su Estado, incluso con tipo impositivos inferiores (que era de lo que se trataba, no lo olvidemos) sin que ello constituya ayuda de Estado desde el punto de vista de la selectividad territorial.

Estamos diferenciando entre el Concierto Económico vasco como sistema (compatible con la legalidad europea) y medidas fiscales específicas dentro del mismo (normas forales fiscales, como el Impuesto sobre Sociedades). En lo que respecta a la fiscalidad foral, las Sentencias que anulan beneficios fiscales concedidos en Normas forales o en otras normas jurídicas han sido varias⁶⁵. Entre las causas seguidas contra normas fiscales vascas destacan las promovidas por la Comisión Europea por el incumplimiento de la devolución de las ayudas de Estado sentenciadas (así, STJUE de 20 de septiembre de 2007, As. 177/06, *Comisión/España*). Y es que la Comisión se ha ocupado reiteradamente de diversos aspectos de la fiscalidad foral, llegando a declarar algunas de ellas ayudas de Estado incompatibles, en contra de lo que sostenían las administraciones vascas⁶⁶. BENGOTXEA las recoge, indicando que fueron las llamadas *vacaciones fiscales vascas* y las *minivacaciones fiscales* (consistentes en

(coord.), *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, pp. 269-295.

⁶⁵ URIOL EGIDO, C. (2003), «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJUE especial referencia a su incidencia en las posturas tributarias del País Vasco», *Impuestos*, n.º 2, pp. 827-865.

⁶⁶ BILBAO GARAY, J.M. (1993), «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, n.º 1, pp. 91-103; SIMÓN ACOSTA, E. y DÍAZ MARTÍNEZ, J.P. (1992), «Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes forales», *Palau*, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 17, pp. 37-51.

la reducción de la base imponible), el crédito fiscal del 45% en grandes proyectos de inversión, el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros y la deducción por actividades de exportación en el sector siderúrgico⁶⁷.

Las Normas forales afectadas por los litigios de esta primera etapa, recurridas ante la jurisdicción comunitaria, llevan su propio ritmo. A fecha de 2 de diciembre de 2008 tanto la Diputación Foral de Álava (As. T-529/08) como la de Bizkaia (As. T-531/08) interpusieron sendos recursos contra la Comisión de las Comunidades Europeas, que pretendía la declaración de nulidad de los respectivos escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea⁶⁸ en la medida en que exigían que la recuperación de los intereses ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto. El objeto de estos recursos es la impugnación de la decisión por la que la Comisión⁶⁹ estima que el tipo de interés aplicable en la recuperación es el compuesto⁷⁰.

⁶⁷ BENGOTXEA CABALLERO, J. (2006), «La soberanía fiscal de las Juntas Generales y el Derecho Comunitario», en UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. (dir.): *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, pp. 194 y ss.; MUGURUZA ARRESE, J. (1999), «Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, julio, pp. 15-20.

⁶⁸ Escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto, y que se condene en costas a la Comisión.

⁶⁹ En el proceso de ejecución de las decisiones de 11 de julio de 2001, relativas al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (Decisión 2002/820/CE) y al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación de Álava (Decisión 2002/892/CE). Ambas decisiones fueron impugnadas ante el Tribunal de primera Instancia (as. T-227/01 DFA y Gobierno Vasco/Comisión, y T-230/01 DFA y Gobierno Vasco/Comisión).

⁷⁰ La parte demandante (instituciones forales) sostenía que esta decisión constituye una clara alteración de facto de las Decisiones de 11 de julio de 2001, y que éstas supone un manifiesto abuso de poder y una actuación contraria al principio de buena administración. Se subraya a este respecto que la aplicación de un tipo de interés compuesto la introdujo por primera vez en la normativa comunitaria el art. 11, apdo. 2, Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE (DO L 140, p. 1), aunque dicha disposición no es aplicable *ratione temporis* a las decisiones en cuestión. Además, la modificación del contenido real de dichas Decisiones, por lo que respecta al tipo de interés aplicable, que realiza la Comisión supone, además, una vul-

7. La STPI de 9 de septiembre de 2009, en relación a la STJUE de 11 de septiembre de 2008, y la STJUE de 9 de junio de 2011

Tanto la STPI de 9 de septiembre de 2009 como la STJUE de 11 de septiembre de 2008 definen el ámbito en el que debe moverse la autonomía fiscal vasca. La STJUE confirmaba esa autonomía fiscal, aunque remitía a los tribunales españoles el enjuiciamiento de su ajuste con el marco estatal (tal y como desarrolla el propio Concierto Económico). La STPI recordaba, a su vez, que las normas tributarias que se dicten para las empresas siempre tendrán que pasar los exigentes filtros de la Comisión en materia de competencia, tal y como pasan las normas equivalentes de los Estados miembros en esta materia (y, en este sentido, no cabrá *blindaje* alguno).

Y es que, aunque se eluda la cuestión, era evidente que las medidas cuestionadas y sancionadas en la STPI sí que encajaban en la configuración de las ayudas de Estado, a pesar de que se han venido justificando de diversas maneras. Se trataba de normas puntuales para casos concretos en circunstancias coyunturalmente excepcionales (si bien es cierto que precisamente esas circunstancias eran las que justificaban la adopción de las medidas en cuestión, salvándolas de la consideración de ayudas de Estado). En cambio, lo dilucidado por el TJCE entraba en el fondo de la cuestión, en determinar si los entes subestatales, en este caso los Territorios Forales, tienen autonomía fiscal («soberanía fiscal») suficiente como para considerar su ámbito territorial como marco de referencia distinto y diferenciado del marco el Estado. Y en este caso, la justicia comunitaria determinó que sí tenía esa autonomía mínima suficiente.

Pero como la reconocida autonomía fiscal no le exime de cumplir al legalidad comunitaria, los temas pendientes relacionados con aquellas *vacaciones fiscales* siguen su curso.

Así, entendiendo que España (recordemos que solo los Estados son interlocutores válidos ante las instituciones europeas; pero no podemos olvidar que por la competencia que tienen, los responsables son las institucio-

neración del principio de igualdad de trato, que proviene del hecho de que se ha situado a las autoridades encargadas de la ejecución de las Decisiones de 11 de julio de 2001, al igual que a las empresas afectadas, en una posición diferente respecto a las autoridades competentes de los Estados miembros (y empresas) afectados por decisiones de recuperación de ayudas coetáneas o anteriores a julio de 2001, a las cuales no se les ha exigido la aplicación de un tipo de interés compuesto en el proceso de recuperación de ayudas. En cualquier caso, también hay que tener en cuenta la Comunicación de la Comisión «relativa a los tipos de interés aplicables a efectos de la recuperación de ayudas concedidas ilegalmente», publicada en el *DOCE* de 8 de mayo de 2005 (2003/C 110/08).

nes forales) ha seguido incumpliendo la obligación de recuperar las ayudas declaradas ilegales, infringiendo la sentencia del TG (antiguo TPI), la Comisión interpuso el pertinente recurso por incumplimiento, que ha dado lugar a que el 10 de marzo de 2011 se celebre la vista ante el TJUE, última instancia para resolver el recurso contra la sentencia de septiembre de 2009 que fijaba la obligación de recuperar las ayudas consideradas como ayudas de Estado.

Recordemos que la Comisión reclama su recuperación⁷¹, y las Diputaciones se reiteran en que la exagerada tardanza de la Comisión Europea en tomar medidas legitimó en su momento unas medidas que pudieron ser ayudas de Estado pero que en la actualidad ya están recuperadas en su mayoría y que se obtuvieron de buena fe.

La sentencia se dio el 9 de junio de 2011, y en ella el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma las decisiones de la Comisión, según las cuales las exenciones fiscales vascas para empresas de reciente creación fueron ayudas estatales incompatibles con el mercado común. El TJUE estima que los recurrentes⁷² (las instituciones forales, y el Estado), al no haber co-

⁷¹ Asuntos pendientes de recuperación, donde la Comisión ha decidido llevar el caso ante el Tribunal de Justicia y en que la ayuda ilegal e incompatible todavía no ha sido recuperado (30 de junio de 2010) (referidos solo a las cuestiones que estamos tratando):

Case num.	Working title	Court case	State of play and recent developments
CR 48/1999	Fiscal aid-Province of Alava (I)	C-485/03	14/12/06: ECJ judgment condemning Spain for failing to implement Commission decision. 26/06/08: Commission decision to send a Reasoned Opinion under Art. 260(2) TFEU (ex. art. 228(2) ECT) to Spain.
CR 49/1999	Fiscal aid-Province of Alava (II)	C-486/03	
CR 50/1999	Fiscal aid-Province of Guipuzcoa (I)	C 487/03	
CR 52/1999	Fiscal aid-Province of Vizcaya (I)	C-488/03	
CR 53/1999	Fiscal aid-Province of Guizpuzcoa (II)	C-489/03	
CR 54/1999	Fiscal aid-Province of Vizcaya (II) (Basque fiscal aid schemes)	C-490/03	
CR 58/2000	Fiscal aid-Province of Alava (III)	C-177/06	21/12/05: Commission decision to initiate Art. 108(2) TFEU action against Spain. 20/09/07: ECJ judgment condemning Spain for failing to execute Commission decision. Press release: IP/05/1655. 15/04/09: Commission sent letter of formal notice under Art. 260(2) TFEU to Spain. 19/11/09: Commission decision to send a Reasoned Opinion under Art. 260(2) TFEU (ex. Art. 228(2) ECT) to Spain. Press release: IP/09/1790.
CR 59/2000	Fiscal aid-Province of Guipuzcoa (III)		
CR 60/2000	Fiscal aid-Province of Vizcaya (III) (Basque fiscal aid schemes)		

⁷² Partes recurrentes en casación: Territorio Histórico de Bizkaia (Diputación Foral de Bizkaia) (C-465/09 P y C-468/09 P), Territorio Histórico de Álava (Diputación Foral de Álava)

laborado con la Comisión aportándole la información que ésta había solicitado, no pueden invocar la larga duración del procedimiento ni acogerse así al principio de protección de la confianza legítima para impugnar la recuperación de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos⁷³.

Asimismo, el Tribunal recuerda que un Estado miembro que solicita que se le permita conceder ayudas como excepción a lo dispuesto en las normas del Tratado se encuentra sometido a un deber de colaboración con la Comisión. Esto resulta especialmente cierto en el caso de un Estado miembro que, como ocurre en los asuntos enjuiciados, omitió notificar a la Comisión un régimen de ayudas, en contra de lo dispuesto en el Tratado CE. La sentencia pone de relieve que los recurrentes no ofrecieron una respuesta precisa a la solicitud de información remitida por la Comisión a las autoridades españolas (19 de enero de 1996), relativa a la identidad de los beneficiarios de los regímenes fiscales controvertidos. En este contexto, y habida cuenta de que la Comisión sólo supo de la existencia de una empresa beneficiaria de dichos regímenes fiscales a través de la denuncia de 2000, en la sentencia el TJUE estima que no puede considerarse excesivo el plazo transcurrido hasta la adopción de las Decisiones definitivas, que tuvo lugar el 20 de diciembre de 2001.

Cabe resaltar que desde el principio el TJUE tiene claro que las recurrentes (los órganos ejecutivos de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), disponen por ley de la competencia para regular, bajo determinadas condiciones, el régimen fiscal aplicable en sus territorios⁷⁴. Recoge que en este contexto, las recurrentes adoptaron en 1993 ciertas medidas fiscales de contenido prácticamente idéntico, por las que se eximía del impuesto sobre sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales consecutivos a las empresas que se creasen entre la fecha de entrada en vigor de dichas medidas y el 31 de diciembre de 1994⁷⁵.

(C-466/09 P y C-469/09 P) y Territorio Histórico de Gipuzkoa (Diputación Foral de Gipuzkoa) (C-467/09 P y C-470/09 P), apoyadas por el Reino de España, parte coadyuvante en casación. Como parte demandada se personaba la Comisión Europea, parte demandada en primera instancia, y la Comunidad Autónoma del País Vasco (Gobierno Vasco), la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), partes coadyuvantes en primera instancia.

⁷³ *Vid.* la sentencia en <http://curia.europa.eu:80/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=ES&Submit=rechercher&unmaff=C-465/09>.

⁷⁴ Párrafo 9 de la sentencia.

⁷⁵ Quedando el disfrute de las exenciones supeditado a la realización de unas inversiones de un importe mínimo y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo. *Ibidem*.

La sentencia sigue detallando los hechos, desde la denuncia interpuesta por la Cámara de Comercio e Industria de la Rioja, la Federación de Empresas de la Rioja y ciertas sociedades (abril de 1994), pasando por los trámites intermedios⁷⁶ hasta que la Comisión adoptó las Decisiones definitivas⁷⁷ y la

⁷⁶ Reuniones entre la Comisión y algunos miembros del Gobierno vasco y un primer intercambio de escritos, tras las cuales la Comisión informó a los denunciantes (escrito de 18 de julio de 1995), de que proseguía analizando el sistema fiscal español y los sistemas de autonomía fiscal vigentes en los Estados miembros. La Comisión indicaba, asimismo, en dicho escrito que sus servicios estaban recabando los datos necesarios, lo que suponía «un trabajo considerable de recogida y análisis», y añadía que sólo decidiría respecto de la denuncia una vez aclaradas las cuestiones mencionadas, momento en el que comunicaría su decisión a los denunciantes. Mediante escrito de 19 de enero de 1996, la Comisión informó al Reino de España de que estaba examinando el impacto sobre la competencia de las disposiciones fiscales controvertidas y le solicitó que le remitiera información sobre los beneficiarios de dichas medidas. El 7 de febrero de 1996, la Comisión recibió al Presidente del Gobierno vasco. Mediante escritos de 19 de febrero y de 21 de marzo de 1996, el Reino de España solicitó a la Comisión una prórroga del plazo de respuesta a su escrito de 19 de enero de 1996. El 17 de marzo de 1997, la Comisión recibió a representantes del Gobierno de La Rioja y de los interlocutores sociales de dicha Comunidad Autónoma. El 5 de enero de 2000, la Comisión recibió una nueva denuncia, en la que se criticaba la exención del impuesto sobre sociedades de que disfrutaba una empresa implantada en la provincia de Álava y que procedía de una empresa competidora de la empresa beneficiaria. Mediante escrito de 3 febrero de 2000, la Comisión solicitó a las autoridades españolas ciertas informaciones sobre la ayuda otorgada a la empresa beneficiaria de dicha exención, y éstas respondieron mediante escrito de 8 de marzo de 2000. El 28 de noviembre de 2000, la Comisión notificó al Reino de España su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en lo que respecta a los regímenes fiscales controvertidos. Mediante escrito de 14 de diciembre de 2000, el Reino de España solicitó una prórroga del plazo fijado para que presentara sus observaciones, que finalmente fueron presentadas el 5 de febrero de 2001. En marzo de 2001, la Comisión recibió las observaciones de terceros, sobre las cuales las autoridades españolas presentaron sus comentarios en septiembre de 2001, párrafos 10 a 19 de la sentencia.

⁷⁷ 20 de diciembre de 2001. En las Decisiones definitivas, la Comisión consideraba que los regímenes fiscales controvertidos eran nuevas ayudas, y no ayudas existentes en el sentido del art. 1, letra b), del Reglamento n.º 659/1999. Señalaba así que no fueron objeto de ninguna autorización expresa o tácita y estimaba que, como no se produjo una notificación a la Comisión, dichas ayudas son ilegales. La Comisión afirmaba igualmente que, a pesar de los requisitos relativos a la inversión mínima y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo, los regímenes de exención controvertidos no revestían el carácter de ayudas a la inversión o al empleo, pues las ayudas no se determinaban en función del importe de la inversión ni del número de puestos de trabajo o de los costes salariales, sino en función de la base imponible. Consideraba en cambio que las ayudas controvertidas, al liberar parcialmente del impuesto sobre sociedades a las empresas beneficiarias, podían ser calificadas de ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas. Por tanto, a juicio de la Comisión, como los regímenes fiscales controvertidos tienen carácter general y abstracto, ella no estaba obligada a analizar la situación particular de cada una de las empresas potencialmente beneficiarias, sino que le bastaba con demostrar que algunas empresas podrían obtener ayudas incompatibles con el mercado co-

decisión de incoar el procedimiento⁷⁸. En conclusión, la Comisión ordenaba que se suprimiesen los regímenes fiscales controvertidos, si seguían vigentes, y que se recuperasen las ayudas ilegales otorgadas en aplicación de los mismos. Después, siguió el procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia⁷⁹, cuya sentencia fue recurrida. Finalmente, la sentencia desgrana los motivos de casación aducidos por los recurrentes y añade su decisión en cada uno de los puntos. Como se rechazan todos los motivos invocados por las recurrentes en apoyo de sus recursos de casación, se procede a desestimar en su totalidad tales recursos, y a condenar a las instituciones forales y a la Comunidad Autónoma del País Vasco (Gobierno Vasco) a cargar a partes iguales con las costas de los presentes recursos de casación, y al Reino de España a soportar sus propias costas.

8. La normativa foral fiscal ante los órganos jurisdiccionales españoles respecto a las ayudas de Estado

En lo que respecta al enjuiciamiento de las Normas fiscales forales, el Tribunal Supremo se pronunció por primera vez con ocasión de diferentes recursos interpuestos contra Normas Forales de incentivos a la inversión, en las Sentencias de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998, así como en las SSTS de 22 de enero de 2000 y 3 de noviembre de 2004. En las mismas, aunque el Tribunal Supremo señalaba su no consideración como ayudas, si destacaba la aplicación directa y la primacía del derecho europeo, y justifi-

mún. Precisaba además que, al recabar de las autoridades españolas, en la decisión de incoar el procedimiento, toda la información pertinente para poder evaluar dichos regímenes, pretendía hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no obtener datos que permitieran realizar análisis individuales. En su Decisión definitiva relativa a la provincia de Álava, la Comisión recordaba que en la denuncia de 2000 se criticaba la exención fiscal de diez años de que disfrutaba una empresa implantada en esa provincia, y afirma haber examinado el caso de dicha empresa, única beneficiaria identificada de los regímenes fiscales controvertidos, a pesar de que, en su opinión, dicho examen no era necesario para proceder a evaluar esos regímenes (párrafos 23 a 25 sentencia).

⁷⁸ En la misma, la Comisión indicaba que al recibir la denuncia de 2000 tuvo la confirmación de la existencia de una empresa beneficiaria de los regímenes fiscales controvertidos establecida en la provincia de Álava, lo que fue confirmado por las autoridades provinciales (párrafo 21). Además, la Comisión afirmaba en dicha decisión que consideraba que las exenciones establecidas por los regímenes fiscales controvertidos constituían ayudas estatales a efectos del art. 87.1 TCE (y más concretamente, ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas), y que por este motivo había decidido incoar el procedimiento previsto en el art. 88.2 TCE (párrafo 22 sentencia).

⁷⁹ Párrafos 27 a 47 sentencia.

caba la anulación de disposiciones forales por la existencia de discriminación entre las empresas tanto a nivel interno como *europeo*.

La STS de 9 de diciembre de 2004 fue más allá, calificando (de manera dudosa y cuestionable) diversas medidas de la normativa foral reguladora del Impuesto de Sociedades como ayudas de Estado y anulándolas por no haber sido notificadas a la Comisión Europea. La opinión general entre los autores es que el TS se extralimitó en la interpretación, ya que solo el TJUE es competente para interpretar el Derecho de la Unión Europea.

En esta línea de no ver tan claro lo que el TS dio por evidente, el TSJPV planteó una cuestión prejudicial interpretativa ante el TJUE sobre la calificación como ayudas de determinadas medidas fiscales, especialmente tras la Sentencia del caso *Azores* (STJUE de 6 de septiembre de 2006). En consonancia con las conclusiones de la AG Kokott de 8 de mayo de 2008, en relación con la cuestión prejudicial el TJUE confirmó la tesis mantenida en el caso *Azores*, tal y como ya hemos señalado anteriormente, y abriendo así una vía para una solución racional de la creciente judicialización de las normas forales fiscales por parte de entes e instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes.

Las SSTSJPV de 22 de diciembre de 2008 siguiendo la estela marcada por el TJUE en la cuestión prejudicial planteada, desestimaron los recursos contra las Normas Forales tributarias, al entender que el nivel de autonomía del País Vasco permite dictar disposiciones y medidas tributarias diferenciadas de las del Estado, «sin perjuicio de que los excesos en el ejercicio puedan llevar a la calificación como ayuda de Estado y requerir la autorización de la Comisión». Y en los casos enjuiciados el TSJPV no apreció esa situación.

9. Consideraciones respecto a la fiscalidad vasca y las cooperativas en el marco de la UE

Las cuestiones que supuestamente enfrentan a la fiscalidad foral vasca con el marco de la Unión Europea se refieren a la interpretación como *ayudas de Estado* de determinadas medidas fiscales adoptadas por las correspondientes instituciones forales en ejercicio de esa competencia propia. Porque el Tratado declara incompatibles con el mercado común las ayudas estatales concedidas en favor de determinadas empresas o productos que implican restricciones a la competencia⁸⁰.

⁸⁰ PALAO TABOADA, C. (2009), «Ayudas de Estado y competencia fiscal dañina», *Forum Fiscal de Álava*, n.º 109, CISS, mayo, pp. 31-48 (ref. 094.233).

Los ámbitos o puntos de conexión y conflicto pueden ser diversos. Hay que tener presente que el Derecho europeo es competente en materia de aranceles aduaneros (es la Unión Europea y no los Estados quien disciplina, mediante Reglamento, la cuestión relativa a los impuestos aduaneros) y que existen, asimismo, una serie de Directivas que armonizan una serie (concreta) de impuestos indirectos [sobre el volumen de negocios: en el caso español, el IVA; sobre consumos específicos: los Impuestos Especiales, tanto los de fabricación —Hidrocarburos, Labores del tabaco, etc.— como el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte; y los impuestos sobre la concentración de capitales], Directivas que hay que cumplir (aunque sea competencia Estado lo referente a su regulación, exacción, etc.). El resto de los impuestos indirectos y todos los impuestos directos no están sometidos a una armonización directa por parte del Derecho europeo, quedando dentro del ámbito de la competencia retenida por los Estados.

Ahora bien, es evidente que la competencia normativa tributaria de los Estados, y en este caso, la derivada del Concierto y relativa a los Territorios Históricos, puede entrar en contacto y en conflicto de dos formas: (a) porque la actuación tributaria foral contradiga esas normas comunitarias existentes en materia de ciertos tributos indirectos; (b) pero también por contradecir o chocar con cualquier otra norma comunitaria, aunque no sea directamente relativa a materia de tributos (por ejemplo, con la normativa comunitaria referida al mercado interior europeo y las libertades fundamentales europeas que lo fundamentan: libre circulación de trabajadores, mercancías, capitales, servicios y la libertad de establecimiento; o con la normativa europea sobre ayudas estatales).

Y en realidad, los conflictos del Concierto con el Derecho europeo, o si se prefiere, la judicialización de las normas forales tributarias en relación a su «europeidad», ha venido de la mano de esta segunda modalidad material de conflicto: de forma particular y especial por el choque (o supuesto choque) entre el contenido de las Normas Forales tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades con la regulación comunitaria referida a las ayudas de Estado (arts. 107 y ss. TFUE).

Por tanto, y resumiendo, la conflictividad suscitada en torno a las Normas Forales tributarias tienen dos vertientes; unas, las llamadas *vacaciones fiscales vascas*, sí eran específicas y posiblemente constituyeron ayudas de Estado ilegales por cuanto no fueron comunicadas a la Comisión ni aprobadas por la misma. Más aún, la Comisión sigue reclamando la restitución de los beneficios percibidos por los beneficiarios de aquellas medidas fiscales concretas. En el otro extremo se halla el sistema fiscal foral en su conjunto, avalado definitivamente por la STJUE de 11 de septiembre de 2008, ya que, cumplido el *test de autonomía*, quedó establecido que cualquier sis-

tema tributario subestatal tiene cabida en la UE si realmente es autónomo del Estado central (autonomía institucional, procedimental y económica). Y, verificado que en la CAV se dan estos requisitos, el sistema de Concierto Económico se ha integrado en la UE, a la par de los sistemas tributarios de los Estados. Lo que está pendiente de solucionar son las cuestiones relativas a las «vacaciones fiscales», declaradas ayudas ilegales, cuyo reintegro (junto a los intereses) reclama la Comisión, y que los beneficiarios y las Administraciones correspondientes dan por devueltas.

Ya hemos visto que recientemente el TJUE daba la razón a la Comisión e insta al Estado español a que recupere las cantidades en cuestión. Recordemos, una vez más que la UE y sus instituciones se relacionan únicamente con los Estados, por lo que los litigios, aún causados por entes subestatales, se dirigen contra los Estados que son los responsables y garantes del cumplimiento de la legalidad comunitaria en su territorio. En el caso que nos ocupa, al ser los Territorios Históricos quienes ejercen la competencia fiscal y tributaria (cada uno en su respectivo territorio) y por tanto responsables de las normas declaradas ilegales y sancionadas con su devolución, el Estado responde ante la UE pero insta a las instituciones forales a cumplir con los requerimientos europeos. Supuestamente, en caso de que éstas últimas no acatasen la sentencia del TJUE, respondería el Estado y después habría que ver como lo repercutiría a las instituciones forales. Pero esta es una situación que aún no se ha dado, por lo que no vamos a entrar en conjeturas.

10. Bibliografía

- ACI, <http://www.ica.coop/coop/index.html>
- ALGUACIL MARÍ, P. (2008b), «El tratamiento fiscal de las cooperativas», *Congreso de Economía Social de la Región de Murcia*, 16 de diciembre de 2008, <http://www.mercosur.coop/recm/slip.php?article481>.
- ARAÚJO, M. (2002), «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), «Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio», *Cuadernos de Derecho Azpilicueta*, n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, pp. 259-268.
- BARBERÁ DEL ROSAL, A. (2002), «Business taxation distorting the common market», *Competition Policy Newsletter*, june.
- BARCIELA PÉREZ, J.A. (2010), «El principio de confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 22, Pamplona.
- BENGOETXEA CABALLERO, J. (2006), «La soberanía fiscal de las Juntas Generales y el Derecho Comunitario», en UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. (dir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, pp. 194 y ss.

- BILBAO GARAY, J.M. (1993), «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, n.º 1, pp. 91-103.
- CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (2003), *Mercado Único y Libre Competencias en la Unión Europea*, Ed. Colex, Madrid.
- CARREÑO GUALDE, V. (2000), «Ayudas públicas concedidas por los entes territoriales la jurisprudencia del TJUE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 8, pp. 619-642.
- CRAIG, P. y DE BÚRCA, G. (2008), *EU Law. Text, cases and materials*, Fourth edition, Oxford University Press, New York.
- COMISIÓN EUROPEA (2009), Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los Órganos Jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01).
- COMISIÓN EUROPEA (2008a) (Dirección General de Competencia), *Vademécum, Legislación comunitaria en materia de ayudas estatales*, 30 de septiembre de 2008 (http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/studies_reports.cfm).
- COMISIÓN EUROPEA (2008b), escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto, y que se condene en costas a la Comisión.
- COMISIÓN EUROPEA (2004), Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, [C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004].
- COMISIÓN EUROPEA (2004, Comunicación dirigida al Consejo, al Parlamento, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre fomento de las cooperativas en Europa, Bruselas, 23.2.2004, COM [2004]. Comunicación de la CE de 10 de diciembre de 1998.
- Conclusiones del AG CAPOTORTI, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79.
- Conclusiones AG SAGGIO (1999), presentadas el 1 de julio de 1999 en los Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, *Administración del Estado contra JJGG de Gipuzkoa y otros*.
- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (1999), Reglamento n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.
- DÍEZ MORENO, F., *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3.ª ed. Adaptada a la Constitución Europea, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005.
- DUBOUIS, L. y BLUMANN, C. (2009), *Droit matériel de l'Union européenne*, 5e, Montchrestien, Lextenso éditions, Paris.
- ESTOA PÉREZ, A. (2006), *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid.

- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. (2002), Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado, Civitas. *III Congreso de la Red RULESOCIIDADES COOPERATIVAS* (2008), «La Economía Social: desarrollo humano y económico», Donostia-San Sebastián 19, 20 y 21 de mayo.
- FALCÓN y TELLA, R. (2001), «La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado” en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 1 a 7.
- FICHERA, F. (2002), «Aiuti fiscali e paesi Baschi», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, vol. II, fasc. 2, pp. 425-455; el mismo artículo, en AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio, Cuadernos de Derecho Azpilicueta* n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, pp. 269-295.
- FICHERA, F. (2001), «Gli aiuti fiscali nell ordinamento comunitario (parte I)», *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 57-I, Milan, 1998, pp. 84-137.
- HEREDIA BENOT. D. (2001), «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, pp. 20-28.
- HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ (1999), *El control de las ayudas de Estado en el derecho europeo*, Editorial Colex, Madrid, p. 25.
- LAFUENTE SÁNCHEZ, R. (1994), «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial S.A, c. Ayuntamiento de Valencia)», *Revista General de Derecho*, pp. 8.327-8.328.
- LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.) (2000), *Derecho Comunitario material*, McGrawHill, Madrid.
- MANZANO SILVA, M.E. (2009), «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, febrero, n.º 3, pp. 13-38.
- MARCO COMUNITARIO sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo y las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente. <http://ec.europa.eu/comm/competition/publications/proactive/es.pdf>.
- MARCUELLO SERVÓS, C. y SAZ GIL, M.I. (2008), «Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: un modelo teórico», *REVE스코*, n.º 94, primer cuatrimestre, pp. 59-79, <http://revistas.ucm.es/eec/11356618/articulos/REVE0808130059A.PDF>, p. 62.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2001), «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, p. 103.
- MERINO JARA, I. (2009a), «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66, octubre, pp. 109-126.

- MERINO JARA, I. (2009b), «Ayudas de estado y poder tributario foral», en *Hacienda Canaria*, n.º 27, junio, p. 105.
- MERINO JARA, I. (2007), «Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *GEZKI*, n.º 3, 93-110.
- MERINO JARA, I. (1993), «La incidencia de la fiscalidad sobre la libertad de circulación y de establecimiento», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 11, Universidad de Extremadura, pp. 175-198.
- MERINO JARA, I. (1988), «Aproximación al régimen comunitario sobre el otorgamiento de ayudas estatales», *Noticias CEE*, n.º 39.
- MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), «La recuperación de las ayudas de Estado», Comunicación en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario, *El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea*, Valencia, 20 y 21 de mayo.
- MUGURUZA ARRESE, J. (1999), «Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, julio, pp. 15-20.
- PALAO TABOADA, C. (2009), «Ayudas de Estado y competencia fiscal dañina», *Forum Fiscal de Álava*, n.º 109, CISS, mayo, pp. 31-48 (ref. 094.233).
- PÉREZ BERNABÉU, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch. Universitat d'Alicant, Valencia.
- PEVERINI, L. (2007), «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, pp. 157 y ss.
- QUIGLEY, C. (2009), *European State Aid Law and Policy*, 2nd ed., Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon.
- REGLAMENTO DEL CONSEJO n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.
- RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», monográfico sobre Constitución y economía social de la *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 47, pp. 199 y ss.
- RODRIGO RUIZ, M.A. (2001), «Régimen tributario de las sociedades cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concordancias y diferencias con la regulación estatal», en HERNÁNDEZ PERLINES, F. (coord.), *La economía cooperativa como alternativa empresarial*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, pp. 187 y ss.
- RODRÍGUEZ CUIEL, J.W. (1998), «Actual concepto de ayuda de Estado», *Gaceta Jurídica de la CEE*, Boletín n.º 138, 5-11, pp. 8-9.
- SANZ RUBIALES, I. (2000), «El principio de la confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario», *Revista de Derecho Comunitario europeo*, n.º 7, pp. 91-122.
- SOLER ROCH, M.T. (2006), «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), pp. 13-23.
- SIMÓN ACOSTA, E. y DÍAZ MARTÍNEZ, J.P. (1992), «Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes forales», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 17, pp. 37-51.

URIOL EGIDO, C. (2003), «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJUE especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, n.º 2, pp. 827-865.

11. Jurisprudencia básica

STJUE de 14 de septiembre de 1994, *España/Comisión*, As. ac. C-278/92 a C-280/92

STJCE de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, As. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99

STJCE de 6 de marzo de 2002, *Ramondín*, As. T-92/00 y T-103/00

STJUE de 14 de diciembre de 2006, *Comisión/España*, As. ac. C-485/03 a C-490/03

STJUE de 9 de junio de 2011. As. ac. C-465/09 P a C-470/09 P

SPI de 9 de septiembre de 2009, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, As. T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02

12. Normativa comunitaria

Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C384, de 10 de diciembre de 1998)

Comunicación de la Comisión «relativa a los tipos de interés aplicables a efectos de la recuperación de ayudas concedidas ilegalmente», publicada en el DOCE de 8 de mayo de 2005 (2003/C 110/08).

Comunicación de la Comisión, «Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles» (DO C 272 de 15 de noviembre de 2007, p. 4).

Comunicación de la Comisión relativa a la revisión del método de fijación de los tipos de referencia y de actualización (DO C 14 de 19 de enero de 2008, p. 6) («Comunicación sobre el índice de referencia»).

Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001, declarando que ciertas ayudas fiscales concedidas en apoyo de empresas en el País Vasco eran ilegales y tenían que ser recuperadas de los beneficiarios.

Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), versión modificada (DO 2000, C 258, p. 5).

Escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215),

y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215).

Normas comunitarias sobre pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación.

Normas sectoriales relativas a las empresas de sectores sensibles, actividades de producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil.

Reglamento 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L83, de 27 de marzo de 1999).

Reglamentos 68/2001, 69/2001 y 70/2001, de 12 de enero de 2001, sobre ayudas a la formación, a las *ayudas de minimis* y a las ayudas a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente. Asimismo el Reglamento 2204/2002, de 12 de diciembre de 2002, regula las ayudas para el empleo.

Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Rgto (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE («Reglamento de aplicación»).