

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

TESIS DOCTORAL

DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y
CONCIERTO ECONÓMICO

VOL. II

IÑAKI ALONSO ARCE

Bilbao, 21 de junio de 2015

VOL. II

PARTE III. El régimen europeo de las Ayudas estatales.	621
A) El régimen de ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea.	624
B) La aplicación del régimen de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas.	675
C) El criterio de selectividad: regional versus material.	699
D) Las ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico.	721
i) La Decisión de la Comisión Europea de 1993.	722
ii) La conflictividad judicial respecto a las Normas Forales fiscales.	736
iii) La primera cuestión prejudicial.	739
iv) La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.	748
v) El caso Azores.	791
vi) El cambio de criterio del Tribunal Supremo.	809
vii) La segunda cuestión prejudicial.	813
viii) Gibraltar.	843
ix) La jurisprudencia interna.	853
x) Principios establecidos para el futuro.	896
xi) Armonización interna y diferencias entre Territorios Históricos: la cuestión pendiente.	902
E) Las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales.	906
i) La exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.	908
ii) La reducción temporal de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.	911
iii) El crédito fiscal del 45 por 100 para grandes proyectos de inversión.	914
iv) Los primeros expedientes: DEMESA y Ramondín.	917
v) Los expedientes generales.	935
vi) Los recursos de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.	947
vii) La recuperación de las ayudas.	962
viii) Los recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.	1008
ix) La jurisprudencia interna sobre la recuperación.	1033
x) Otros supuestos.	1053
xi) Casos abiertos.	1068
F) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.	1093
PARTE IV. Conclusiones.	1101
A) Principios generales.	1103
B) Principios en relación con el régimen de Concierto Económico.	1105
C) Principios en relación con las Normas Forales fiscales.	1108
D) Cuestiones abiertas.	1109
Bibliografía.	1113

PARTE III. EL RÉGIMEN EUROPEO DE LAS AYUDAS ESTATALES.

De igual forma que en relación con las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, también los Estados miembros deben respetar, en el ejercicio de sus competencias, las normas sobre ayudas estatales contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida en que forman parte del Derecho originario y se imponen directamente en todos los Estados miembros de la Unión Europea sin necesidad de norma alguna de recepción por parte de las autoridades de los Estados.

Es decir, que aunque la fiscalidad es competencia de los Estados miembros, como se encarga de reiterar una y otra vez el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, deben ejercitarla con pleno respeto a las disposiciones de los Tratados, y lo mismo que en la Parte II hemos analizado cómo ese ejercicio no puede suponer el establecimiento de restricciones injustificadas o desproporcionadas a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ahora nos corresponde estudiar cómo ese ejercicio de las propias competencias fiscales no puede suponer el reconocimiento de ayudas estatales a favor de determinadas empresas o de determinadas producciones, salvo que las mismas se hayan declarado compatibles con el mercado interior, bien por disposiciones del Derecho derivado, bien mediante una declaración específica de la Comisión Europea en ejercicio de las competencias que en esta materia le reconoce el Tratado.

Si el papel de la Comisión Europea en materia de libertades fundamentales, tanto en cuanto garante del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea como en su papel de orientación a los Estados miembros para un mejor desarrollo del mercado interior, es muy relevante, lo es mucho más el que le corresponde en la disciplina de las ayudas estatales, porque el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Derecho derivado le reconocen un papel muy determinante en la configuración de ese régimen jurídico, y las potestades que se reconocen a la Comisión Europea son mucho más amplias.

Pero además, si un Estado miembro, o un Territorio Histórico, ha establecido una regulación que no es conforme con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que va a determinar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es que existe esa contradicción y que debe ponerse término a la misma, pero ello no va a implicar repercusión alguna para las empresas o los ciudadanos que se hubieran venido beneficiando de las disposiciones que luego se consideran incompatibles con el Derecho de la Unión Europea.

Cuando la contradicción con el Derecho de la Unión Europea deriva de la incompatibilidad con el mercado interior de medidas que tengan la consideración de ayudas estatales, la Comisión Europea va a ser la que directamente pueda ordenar a los Estados miembros que deroguen o modifiquen su regulación, sin precisar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establezca la declaración de incumplimiento, pero además va a exigir, con carácter general, la recuperación de las cantidades que hayan podido disfrutar los beneficiarios de la medida que se haya considerado como ayuda estatal incompatible con el mercado interior y ejecutada ilegalmente por esos Estados.

Estos son los dos elementos diferenciadores, la posibilidad de que la Comisión ordene la supresión de las ayudas estatales y la recuperación de las cantidades disfrutadas, por medio de una Decisión, acto jurídico que va a ser inmediatamente ejecutivo y que solamente va a poder ser reclamable ante el Tribunal General de la Unión Europea por parte de cualesquiera interesados, incluidos los Territorios Históricos como autores de las medidas controvertidas en caso de que nos encontremos ante medidas fiscales aprobadas en el ejercicio de las competencias derivadas del Concierto Económico, mediante un recurso de anulación, y posteriormente, en su caso, mediante un recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esto hace que podamos decir, si se nos admite la licencia, que la Comisión Europea está investida de autotutela declarativa y de autotutela ejecutiva en relación con el régimen de ayudas estatales, lo que hace que estos preceptos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea tengan un efecto directo de mucha mayor intensidad respecto de la situación de los contribuyentes afectados y respecto de las propias autoridades de los Estados miembros que el que hemos podido observar en materia de libertades fundamentales.

También en este ámbito de las ayudas estatales va a ser necesario discernir dos planos: por un lado, la relación que existe entre la regulación establecida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, no tanto por el reparto de competencias establecido en el mismo, sino porque la propia descentralización de la política fiscal que implica el Concierto Económico tiene importantes connotaciones respecto a uno de los requisitos que se exige por parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para que nos encontremos en presencia de ayudas estatales, el de la selectividad de las medidas, como posteriormente veremos.

Y por otro lado, la posible incompatibilidad de medidas tributarias concretas aprobadas por los Territorios Históricos en el ejercicio de sus competencias mediante las correspondientes Normas Forales fiscales con la disciplina de ayudas estatales, en la que

nuevamente estarán los Territorios Históricos vascos en igualdad de condiciones que cualquier Estado miembro de la Unión Europea, debiendo abstenerse de adoptar disposiciones que puedan constituir ayudas estatales incompatibles con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Aunque en materia de ayudas estatales declaradas como tales por la Comisión Europea hay que tener en cuenta una perspectiva más, la de la necesidad de recuperar las ayudas disfrutadas por los beneficiarios, lo que implica tener que llevar a efecto un proceso de recuperación, hasta la fecha huérfano de regulación específica en nuestro ordenamiento, que debe conseguir que la recuperación sea inmediata y efectiva, proceso en el cual pueden cuestionarse muchos aspectos de la ejecución de la Decisión de la Comisión Europea, a la que están obligadas las autoridades competentes de los Estados miembros, y en el que se entremezclan importantes problemas de Derecho interno y de Derecho de la Unión Europea ante un proceso coercitivo de recuperación de ayudas.

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, hemos asistido a dos importantes procesos en relación con esta materia. Por una parte, se han planteado dos cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en las que se cuestionaba la adecuación al Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales del propio régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, es decir, se ha analizado hasta el más mínimo detalle el sistema de descentralización política y económica que implica el régimen de Concierto Económico, hasta el punto de haber pendido de un hilo la compatibilidad del mismo con el Derecho de la Unión Europea, lo que hubiera llevado a un conflicto de difícil solución entre el Derecho de la Unión y la estructura constitucional del Estado español.

Estas dos cuestiones prejudiciales remitidas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea han supuesto el momento de mayor inestabilidad jurídica del régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y, aunque a la postre, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha respaldado plenamente la conformidad con el Derecho de la Unión del régimen de Concierto Económico, lo cierto es que el cuestionamiento del mismo ha cobrado un protagonismo jurídico, político, mediático y económico de primer orden a lo largo de la primera década del siglo XXI.

Pero también se ha llevado a efecto un procedimiento de declaración de incompatibilidad con el Tratado de tres medidas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos en los años noventa del pasado siglo para reactivar la actividad económica, la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de

1993, la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades durante cuatro periodos impositivos para empresas de nueva creación de 1996 y el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones aplicable a grandes proyectos de inversión, que ha obligado a recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, en el que hemos podido asistir a todos los procedimientos que cabe imaginar dentro del Derecho de la Unión Europea, y dentro del Derecho interno, y en el que se han planteado relevantes cuestiones, no sólo para los Territorios Históricos, sino para todos los Estados miembros de la Unión Europea, puesto que, como hemos dicho, en este ámbito los Territorios Históricos se encuentran en una situación equiparable a la de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y su relevancia de fondo es mucho menor porque no implica cuestionamiento alguno del régimen de Concerto Económico en sí mismo considerado, sino solamente del ejercicio de las competencias derivadas del mismo a través de algunas Normas Forales fiscales.

A) El régimen de ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea.

Pero antes de comenzar con el análisis de ambas cuestiones, es preciso partir de identificar los elementos esenciales del Derecho originario y del Derecho derivado en relación con las ayudas estatales, en un primer término, e incluso, en un segundo momento, de analizar las particularidades que este régimen implica en el ámbito fiscal.

Debemos tener presente, en cualquier caso, que en el ámbito de las ayudas estatales, al igual que en el de las libertades fundamentales, nos encontramos con una competencia de la Unión Europea que no está directamente relacionada con la fiscalidad, pero que se concibe de una manera tan amplia, que también afecta a la fiscalidad, puesto que el principio general que se establece en el ámbito de la Unión Europea es que quedan prohibidas las ayudas estatales otorgadas bajo cualquier forma, y por lo tanto, no solamente van a verse afectadas por la regulación de las ayudas estatales las subvenciones directas que puedan conceder las entidades públicas de los Estados miembros, sino también cualquier ventaja que coloque a las empresas en una mejor posición competitiva, bien porque aumente sus ingresos, bien porque reduzca sus gastos, y en este ámbito las cotizaciones a la Seguridad Social o los impuestos que soportan las empresas van a tener una importancia preponderante en este sentido.

Y la normativa sobre ayudas estatales figura en los Tratados desde el comienzo de las Comunidades Europeas, tanto en el Tratado de París de constitución de la CECA como en el Tratado de Roma de constitución de la CEE, por lo que despliega sus efectos sobre todas las áreas de los Estados miembros que cumplan los requisitos para estar sometidas a esta disciplina de las ayudas estatales, y tiene efecto directo por formar parte de los Tratados.

Pero así como en el ámbito de las libertades fundamentales prácticamente no se ha desarrollado nada en el Derecho derivado para precisar el alcance del contenido de las mismas, por lo que en realidad solamente podemos acudir al contenido del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretándolo para determinar su alcance, como hemos podido comprobar en la Parte II de este trabajo, en el ámbito de las ayudas estatales sí se han producido relevantes desarrollos del Derecho derivado, en forma de Reglamentos, que precisan en gran medida el alcance de la regulación contenida en los Tratados, aunque tampoco es desdeñable la labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la fijación de los contornos de esta normativa.

Comenzando por lo primero, es decir, por el régimen europeo de las ayudas estatales, hay que partir de la regulación establecida en el artículo 107⁹¹ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que establece lo siguiente:

“1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;

b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

⁹¹ El artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 92 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión".

Este precepto recoge los tres elementos sustantivos esenciales del régimen europeo de las ayudas estatales: el principio general de prohibición de las ayudas estatales, los supuestos de ayudas estatales que se consideran compatibles con el mercado interior por propia disposición del Tratado y, por último, los supuestos de ayudas estatales que van a poder considerarse compatibles por la Comisión Europea en aplicación de las normas que establezca el Consejo al respecto.

Posteriormente, los artículos 108 y 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea van a precisar normas de procedimiento a seguir en materia de ayudas estatales y van a conferir una potestad de gran relevancia a la Comisión Europea en todos estos procedimientos, en tanto que garante del mercado interior y de la eliminación de las distorsiones a la competencia que pueden resultar de las ayudas estatales. No obstante, nos ocuparemos de estas cuestiones en un segundo término, una vez que hayamos expuesto los tres elementos esenciales del régimen de las ayudas estatales establecidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Cada uno de los apartados del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea regula una de las tres cuestiones básicas que acabamos de anunciar: el apartado 1 se ocupa de definir el concepto de ayuda estatal y de declarar el principio general de su incompatibilidad con el mercado interior; el apartado 2 va a recoger los supuestos de ayudas estatales compatibles por propia disposición del Tratado, que suponen una lista exhaustiva, y por tanto, no pueden extenderse más allá de sus propios términos; y el apartado 3 va a precisar los supuestos en los que la Comisión Europea podrá declarar la compatibilidad con el mercado interior de determinadas categorías de ayudas, aunque ésta no es una enumeración cerrada ya que, como veremos, el propio Tratado prevé que el Consejo pueda establecer otros supuestos en los que pueda determinarse la compatibilidad de determinadas ayudas estatales con el mercado interior.

Pero la clave de bóveda de todo el régimen europeo de ayudas estatales se contiene en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ya que contiene el principio general de incompatibilidad con el mercado interior, por una parte, y los elementos definitorios del concepto de ayuda estatal, por otra.

Lo primero es muy relevante porque, como hemos tenido ocasión de exponer en otros supuestos, cuando una regulación establece un principio general, éste tiene una importancia muy destacada, ya que todas las demás reglas que lo limiten no van a poder

interpretarse de forma extensiva, so pena de incurrir en una contravención del principio general, y por eso, cuando el Tratado establece que las ayudas estatales no son compatibles con el mercado interior, y por tanto, los Estados miembros deben abstenerse de concederlas, va a fijar una posición de principio en virtud de la cual toda medida que pueda incardinarse en el concepto de ayuda estatal va a ser, *a priori*, incompatible con el Tratado, y cuando luego establece determinadas categorías de ayudas para considerarlas compatibles con el mercado interior, va a ser preciso que se cumplan estrictamente todos los requisitos previstos para ello si se quiere conceder una ayuda de estas características, incumbiendo al Estado miembro de que se trate la prueba del cumplimiento de los requisitos de compatibilidad con el mercado interior.

Con ser muy importante el establecimiento del principio general, lo más relevante, sin duda, es determinar cuándo nos encontramos ante una ayuda estatal y cuándo no, puesto que si se trata de una ayuda estatal será aplicable todo el régimen establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en sus disposiciones de desarrollo del Derecho derivado, pero si no se cumplen todos los requisitos exigidos para ello, estaremos en presencia de una medida de un Estado miembro que tiene alcance general y que escapa completamente a la disciplina de las ayudas estatales, con las importantes consecuencias que de ello se derivan, tanto en cuanto a que no va a ser una medida incompatible con el mercado interior, porque el Tratado sólo declara incompatibles las ayudas estatales, como porque no va a estar sometida a las reglas de procedimiento y a la vigilancia establecida por la Comisión Europea en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Desde esta perspectiva, el concepto de ayuda estatal y su alcance se revela, por tanto, como la base fundamental de toda esta cuestión, y en ese sentido hay que decir que, hasta la fecha, la elaboración de ese concepto ha sido realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretando los cuatro elementos esenciales que se contienen en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a saber: que supongan una ayuda (ventaja), que se otorguen por los Estados o con cargo a fondos públicos, que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, y que falseen o amenacen con falsear la competencia por beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones (selectividad)⁹².

Deben concurrir los cuatro elementos del concepto de ayuda estatal para que se entienda que una medida puesta en práctica por un Estado miembro está sometida a la

⁹² SOLER ROCH resumía de una manera muy adecuada los elementos esenciales del concepto de ayuda y las consecuencias de la concesión de ayudas estatales en el siguiente trabajo: SOLER ROCH, M.T. "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, p. 13-23.

disciplina establecida en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ya que, en la medida en que no se dé alguno de ellos, con que falte uno es suficiente, no estaremos ante una ayuda estatal y la medida en cuestión no planteará relevancia alguna en relación con el Derecho de la Unión Europea en este ámbito, por lo que, por aplicación de los principios de atribución y de subsidiariedad, quedará dentro del ámbito del Derecho interno de cada Estado miembro.

La precisión del alcance de los cuatro elementos en los que se apoya el concepto de ayuda la ha venido realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de analizar los asuntos que han llegado a su conocimiento, y por lo tanto, se puede considerar en gran medida como una construcción jurisprudencial, pero la Comisión Europea es consciente de la relevancia que tiene el concepto de ayuda estatal, por las importantes consecuencias que para las diferentes medidas analizadas tiene su categorización como tales, y por ello, ha presentado un Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, que sometió a audiencia pública el 17 de enero de 2014 para recibir las aportaciones de los diferentes agentes involucrados antes de aprobarla formalmente, aprobación que todavía se encuentra pendiente.

Vamos a ver a lo largo de esta Parte que, dado el papel preponderante de la Comisión Europea en la disciplina de las ayudas estatales, una gran parte de los criterios que utiliza en la evaluación de las medidas de los Estados miembros que pueden tener el carácter de ayudas estatales se documenta por medio de Comunicaciones y de Directrices que hace públicas en el Diario Oficial de la Unión Europea para que todos los Estados miembros y todos los operadores económicos puedan conocer con antelación qué criterios va a aplicar la Comisión a la hora de evaluar las diferentes medidas que pueden constituir ayudas estatales, de forma que se establezca un clima de seguridad jurídica suficiente como para que los diferentes operadores puedan prever las consecuencias de sus decisiones en este ámbito.

Estas Comunicaciones y Directrices no tienen un valor jurídico como normas vinculantes de Derecho derivado que generen derechos y obligaciones para los Estados miembros y para los particulares, pero sí tienen un efecto importante, puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido que vinculan a la Comisión Europea a la hora de ejercitar sus competencias, ya que, cuando ha hecho públicos unos criterios de interpretación que da como válidos, no puede apartarse de ellos en su práctica diaria, lo que hace que este tipo de instrumentos se puedan categorizar también como productos normativos de *soft law* en la medida en que sí tienen un efecto

vinculante respecto a la Comisión⁹³, y por lo tanto, en la misma medida generan el derecho de los afectados a que la Comisión sea consistente en su práctica con las Comunicaciones y Directrices que ha hecho públicas, y por lo tanto, suponen una fuente de confianza legítima, principio al que luego tendremos que hacer mención al tratar de la obligación de recuperación de las ayudas estatales disfrutadas por los beneficiarios.

Aun cuando todavía no se ha publicado esa Comunicación sobre el concepto de ayuda estatal, sí puede ser importante atender a algunos de sus pasajes para ver cómo la Comisión Europea ha recopilado los criterios jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para caracterizar cada uno de los cuatro elementos esenciales del concepto de ayuda estatal.

El propio Proyecto de comunicación de la Comisión determina cuál es la razón de ser y el objetivo de la misma, en los siguientes términos:

“3. Considerando que el concepto de ayuda estatal es un concepto objetivo y jurídico definido directamente por el Tratado, la Comisión simplemente aclarará cómo entiende las disposiciones del Tratado, conforme a la jurisprudencia de la UE, sin perjuicio de la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4. Cabe destacar que la Comisión está obligada por este concepto objetivo, solo sujeto a situaciones específicas que implican evaluaciones económicas complejas. La legalidad de una Decisión de la Comisión en lo referente a la existencia de ayuda estatal debe evaluarse únicamente en el marco del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Por tanto, siempre que sea posible, la Comisión remitirá en la presente Comunicación a la jurisprudencia o, de no haberla, a su práctica decisoria, aun cuando no sea posible resolver todas las cuestiones sobre esta base. Hay que subrayar que la referencia principal para la interpretación del concepto de ayuda es siempre la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión.

5. El artículo 107, apartado 1, del TFUE, define las ayudas estatales como aquellas «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.». La presente Comunicación aclarará los distintos elementos que, según la jurisprudencia, constituyen ayuda estatal con arreglo a dicho artículo: la existencia de una empresa, la imputabilidad de la medida al Estado, su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto potencial sobre la competencia y los intercambios comerciales dentro de la Unión”.

Si nos damos cuenta, el proyecto de Comunicación de la Comisión adiciona un concepto a los cuatro que hemos destacado como los principales que tienen que tenerse en consideración para analizar si estamos en presencia de una medida que constituya ayuda estatal, el que beneficie a una empresa, lo que va a excluir del ámbito de aplicación de las ayudas estatales aquellas intervenciones públicas a favor de ámbitos en los que se están ejercitando funciones públicas o que no forman parte de un mercado de bienes y servicios.

⁹³ Sobre el valor jurídico y la relevancia de las directrices de la Comisión Europea puede consultarse PÉREZ RIVARÉS, J.A. “Los efectos jurídicos de las directrices de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 21, 2011, p. 1-22.

El proyecto de Comunicación de la Comisión resume las tres consecuencias de esta exigencia, en los siguientes términos:

“7. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una empresa es una entidad que ejerce una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico y de su modo de financiación. La clasificación de una entidad concreta como empresa depende, pues, totalmente de la naturaleza de sus actividades. Este principio general tiene tres implicaciones importantes:

8. En primer lugar, el estatuto jurídico de la entidad en virtud de la legislación nacional no es decisivo. Por ejemplo, una entidad que esté considerada una asociación o un club deportivo por la legislación nacional puede, no obstante, ser considerada una empresa a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Lo mismo ocurre con una entidad que formalmente forme parte de la administración pública. El único criterio relevante al respecto es si ejerce una actividad económica.

9. En segundo lugar, la aplicación de las normas sobre ayudas estatales como tal no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal General, las entidades sin ánimo de lucro pueden ofrecer bienes y servicios en un mercado. Cuando no sea ese el caso, los prestadores sin ánimo de lucro permanecen fuera del control de las ayudas estatales.

10. En tercer lugar, la clasificación de una entidad como empresa se relaciona siempre con una actividad específica. Una entidad que realiza actividades económicas y no económicas se considerará una empresa únicamente en lo referente a aquellas.

11. Puede considerarse que dos entidades jurídicas distintas forman una única unidad económica a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. Esa unidad económica es a la que entonces se considera la empresa en cuestión. A este respecto, el Tribunal de Justicia considera si existen participaciones de control y otros vínculos funcionales, económicos u orgánicos.

12. Para aclarar la distinción entre actividades económicas y no económicas, el Tribunal de Justicia ha dictaminado reiteradamente que cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado constituye una actividad económica”.

En realidad, no habíamos dado especial importancia a esta cuestión en nuestro análisis porque lo que nos interesa del régimen de ayudas estatales son las características del mismo que van a tener una influencia clara en el sistema fiscal, y fundamentalmente, en las normas establecidas para el gravamen de la renta de las personas jurídicas, pues es el ámbito natural en el que desenvuelven de una manera más evidente su acción.

En este sentido, nuestro sistema tributario no somete a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades a las entidades que prestan servicios públicos en el ejercicio de la autoridad de las Administraciones públicas, ya que de hecho, se consideran totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades las Administraciones públicas territoriales y las entidades de Derecho público de ellas dependientes, que son los organismos encargados del ejercicio de las funciones públicas en nuestro ordenamiento, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12, apartado 1, de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, no vamos a hacer mayor hincapié en esta cuestión de que la medida que estemos analizando beneficia a una empresa, puesto que

fundamentalmente los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, que es respecto a los que vamos a centrar en lo sustancial la problemática, aunque no solamente es exclusiva de este impuesto, ya que abarca a los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al gravamen de los establecimientos permanentes y de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, e incluso a aspectos relacionados con la imposición indirecta sobre las actividades económicas, son gravados por los rendimientos que obtienen del ejercicio de sus actividades económicas, y por tanto, siempre que estemos analizando una medida de contenido fiscal, es prácticamente seguro que vamos a estar en presencia de una disposición que beneficia a una empresa en el sentido expuesto.

Centraremos, por tanto, nuestro interés en los cuatro criterios fundamentales que vemos que configuran el concepto de ayuda estatal, y comenzaremos precisamente por la presencia de una ventaja.

En este sentido, el concepto de ventaja está relacionado con la reducción de las cargas o de los gastos que habitualmente tendría que soportar una empresa en ausencia de la intervención estatal, y por ello, el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda parte de establecer lo siguiente al respecto:

“67. Una ventaja, a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE, es todo beneficio económico que una empresa no habría obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, sin la intervención estatal. La sección 4.2 de la presente Comunicación ofrece orientaciones detalladas sobre la cuestión de si puede considerarse que un beneficio ha sido obtenido en condiciones normales de mercado.

68. Solo es relevante el efecto de la medida en la empresa, no la causa ni el objetivo de la intervención estatal. Siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal, hay una ventaja. Para evaluarla, debe compararse la situación financiera de la empresa a raíz de la medida con su situación financiera si no se hubiera introducido la medida. Puesto que solo cuenta el efecto de la medida en la empresa, es irrelevante si la ventaja es obligatoria para la empresa puesto que esta no podía evitarla ni rechazarla.

69. La forma precisa de la medida también es irrelevante para determinar si confiere una ventaja económica a la empresa. No solo la concesión de ventajas económicas positivas es relevante para el concepto de ayuda estatal, sino que la liberación de cargas económicas también puede constituir una ventaja. Esta última es una amplia categoría que comprende todo aquello que alivie a una empresa de las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Aquí entran todas las situaciones en las que los operadores económicos son liberados de los costes inherentes a sus actividades económicas, aun cuando no haya obligación legal de asumir esos costes.

70. La existencia de una ventaja no se rige por el mero hecho de que las empresas competidoras en otros Estados miembros estén en una posición más favorable, porque el concepto de ventaja se basa en un análisis de la situación financiera de una empresa en su propio contexto jurídico y fáctico, con y sin la medida en cuestión”.

Por lo tanto, vemos que el término de referencia fundamental para precisar si nos encontramos ante una ventaja es el nivel de los costes y de los ingresos de la actividad de la entidad beneficiaria en caso de que no existiera la medida estatal cuestionada, y este

análisis debe realizarse por referencia a las circunstancias normales del mercado de que se trate, aunque es cierto que una determinada regulación fiscal va a implicar siempre una ventaja en la medida en que suponga aligerar las cargas tributarias que normalmente soportan las empresas.

Incluso, en los supuestos en los que hablamos de ayudas estatales derivadas de la intervención directa de las autoridades públicas en el mercado, por ejemplo, cuando construyen activos o adquieren bienes y servicios, la Comisión se preocupa de realizar el examen de si las autoridades públicas actúan como lo haría un operador privado en una economía de mercado, análisis que va a revestir una importancia muy destacada para precisar adecuadamente el concepto de ventaja, si bien no va a tener un papel determinante en el análisis de las medidas fiscales, puesto que al establecer la regulación tributaria las autoridades fiscales nunca actúan como un operador privado.

En cualquier caso, el proyecto de Comunicación de la Comisión precisa algunos supuestos en los que no puede apreciarse la existencia de una ventaja, aunque exista un flujo económico a favor de la empresa de que se trate, extraídos de la jurisprudencia:

“73. Además, la existencia de una ventaja debe excluirse en el caso de la devolución de gravámenes indebidamente percibidos, una condena que obligue a las autoridades nacionales a compensar por el perjuicio que hayan causado a determinadas empresas o el pago de una compensación por expropiación”.

E incluso se admite, como en el caso de las libertades fundamentales, que la ventaja no sea directa, sino indirecta, y aunque en el ámbito fiscal quizás sea menos fácil que se produzcan estos ejemplos, hay que tenerlo presente si queremos obtener una imagen completa de lo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Comisión Europea entienden por ventaja. En este sentido, el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda precisa lo siguiente:

“74. La ventaja puede conferirse a empresas distintas de aquellas a las que se transfieren directamente los fondos estatales (ventaja indirecta). Una medida puede también constituir tanto una ventaja directa para la empresa beneficiaria como indirecta para otras empresas, por ejemplo, las empresas que operan en niveles posteriores de actividad. El beneficiario directo de la medida puede ser o bien una empresa o una entidad (persona física o jurídica) que no realiza ninguna actividad económica.

75. Tales ventajas indirectas deben distinguirse de los meros efectos económicos secundarios que son inherentes a casi todas las medidas de ayuda estatal (por ejemplo, mediante un incremento del rendimiento). Con este fin, deben examinarse previamente los efectos previsibles de la medida. Existe una ventaja indirecta si la medida está ideada de forma que canalice sus efectos secundarios hacia empresas o grupos de empresas identificables. Es el caso, por ejemplo, si la ayuda directa, de hecho o de Derecho, está condicionada a la adquisición de bienes o servicios producidos únicamente por determinadas empresas (por ejemplo, solo las empresas establecidas en determinadas zonas)”.

En segundo lugar, la medida tiene que ser imputable al Estado y otorgada con cargo a recursos estatales, lo que, en un concepto más amplio, implica que el coste de la

ventaja que se ha otorgado a una empresa debe ser soportado por fondos públicos, por los recursos que tienen o que deberían tener, en un escenario de ausencia de ventaja, las entidades que integran el sector público de un Estado miembro.

El proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda estatal recuerda los principios básicos que ha establecido la jurisprudencia en los siguientes términos:

“41. La concesión de una ventaja directa o indirectamente mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas para que exista ayuda estatal. No obstante, se suelen considerar conjuntamente a la hora de evaluar una medida con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, puesto que ambas condiciones están relacionadas con el origen público de la medida en cuestión.

3.1. Imputabilidad

42. En los casos en que una autoridad pública conceda ayuda a un beneficiario o designe a un organismo privado o público para administrar la medida, esta transferencia es imputable al Estado, aun cuando la autoridad pública goce de autonomía. La imputabilidad es menos evidente, sin embargo, si la ventaja se concede a través de uno o varios organismos intermedios, ya sean públicos o privados, y en particular a través de empresas públicas.”

Como podemos comprobar, la clave de la primera perspectiva del origen estatal de la medida que vamos a calificar como ayuda estatal, es la imputabilidad a una Administración pública, lo cual, en el caso de los tributos directos no suele plantear especiales problemas, pero el proyecto de Comunicación le dedica un análisis de cierta intensidad en la medida en que el concepto de ayuda se refiere a cualesquiera tipos de intervenciones públicas, y no solamente a medidas fiscales.

La única salvedad clara que establece el proyecto de Comunicación a la imputabilidad al Estado de la concesión de una ventaja la encontramos al tratar de los supuestos en los que la autoridad de que se trate esté ejecutando el Derecho de la Unión Europea.

Así, el proyecto de Comunicación establece lo siguiente:

“47. Una medida no es imputable si el Estado miembro está obligado a ejecutarla en virtud del Derecho de la Unión sin ninguna discrecionalidad. En tal caso, la medida se deriva de un acto del legislador de la Unión y no es imputable al Estado.

48. No obstante, esta regla no se aplica en situaciones en las que el Derecho de la Unión simplemente permite determinadas medidas nacionales y los Estados miembros gozan de discreción i) sobre si adoptar las medidas en cuestión o ii) a la hora de determinar las características de la medida concreta que son relevantes desde una perspectiva de ayuda estatal. Las medidas que son adoptadas conjuntamente por varios Estados miembros son imputables a todos ellos con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE”.

En el ámbito fiscal, probablemente va a ser difícil encontrar medidas que encajen en los condicionantes anteriores, pero sería el caso de los supuestos en los que se hayan ejercitado por parte del Consejo las competencias que le reconocen los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para la armonización y la

aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, aunque es cierto que es difícil encontrar supuestos en los que estas disposiciones puedan implicar el reconocimiento de una ayuda.

La segunda perspectiva que hay que tener en cuenta a la hora de analizar el adjetivo “estatal” que se predica de las medidas que entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es que la ventaja se otorgue mediante fondos estatales, lo cual es un complemento, pero no es exactamente lo mismo, que el hecho de que sea imputable al Estado.

El principio general que ha establecido la jurisprudencia, lo recoge el proyecto de Comunicación de la Comisión en los siguientes términos:

“49. A tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE, únicamente las ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales pueden constituir ayuda estatal.

50. Por «fondos estatales» se entiende todos los fondos del sector público, incluidos los fondos de entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) y, en determinadas circunstancias, fondos de organismos privados. Es irrelevante si una institución dentro del sector público es autónoma. Los fondos aportados por el banco central de un Estado miembro a instituciones de crédito específicas generalmente entran en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales”.

En consecuencia, el ámbito de aplicación de este criterio es muy amplio, para no dar lugar a que los Estados miembros puedan burlar la prohibición establecida en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea mediante una estructura que trate de hacer pasar por medios privados lo que está sufragado con recursos públicos, lo cual dejaría vacío de contenido el régimen europeo de prohibición general de las ayudas estatales.

Ahora bien, no debemos interpretar que el régimen de ayudas estatales solamente se aplica a los supuestos en los que la ventaja se financia directamente con cargo a fondos públicos, que impliquen una transferencia de los mismos desde la institución pública al beneficiario de la ayuda, puesto que basta cualquier forma de financiación de la ventaja, incluso cuando ello deriva de un menor ingreso público, lo cual va a suceder en el caso de las medidas fiscales con carácter general.

El proyecto de Comunicación de la Comisión lo precisa en estos términos:

“53. La transferencia de fondos estatales puede revestir diversas formas, tales como subvenciones directas, préstamos, garantías, inversión directa en el capital de empresas y beneficios en especie. El compromiso firme y concreto de facilitar fondos estatales en un momento posterior también se considera una transferencia de fondos estatales. No es necesaria una transferencia positiva de fondos puesto que es suficiente con los ingresos no percibidos por el Estado. Renunciar a ingresos que, de lo contrario, se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales. Por ejemplo, un «déficit» en los ingresos fiscales y de la seguridad social generado por exenciones o reducciones fiscales en impuestos o cotizaciones a la seguridad social

concedidas por los Estados miembros, o la exoneración de la obligación de pago de multas u otras sanciones pecuniarias, cumple el requisito de fondos estatales del artículo 107, apartado 1, del TFUE. La creación de un riesgo suficientemente concreto que imponga una carga adicional para el Estado en el futuro, mediante una garantía o una oferta contractual, es suficiente a efectos del artículo 107, apartado 1".

El tercer elemento que debe tenerse en cuenta es que las medidas que se estén analizando puedan distorsionar la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre los diferentes Estados miembros. Aunque, en realidad, podrían considerarse como dos elementos diferentes del concepto de ayuda, la práctica del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la propia Comisión Europea les ha dado un tratamiento unitario en la medida en que son prácticamente dos caras de la misma moneda.

De hecho, el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda así lo determina:

"186. El artículo 107, apartado 1, del TFUE solo prohíbe el apoyo público a las empresas si «falsea o amenaza falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones» y solo «en la medida en que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros.».

187. Se trata de dos elementos distintos y necesarios del concepto de ayuda. En la práctica, sin embargo, estos criterios suelen tratarse conjuntamente al evaluar las ayudas estatales puesto que, como norma, se consideran estrechamente vinculados".

Pero, aun así, trata separadamente esos dos aspectos, y por lo que se refiere al falseamiento de la competencia, el mismo se entiende casi automáticamente producido en la medida en que se otorgue una ventaja a una empresa que opere en un sector abierto a la competencia.

Esto se refleja perfectamente en el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda en los siguientes términos:

"188. Se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario frente a otras empresas con las que compite. A todos los efectos prácticos, un falseamiento de la competencia a tenor del artículo 107 del TFUE se presume, por tanto, en cuanto el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia".

Vemos, en consecuencia, que este criterio se configura con una amplitud muy destacada, y que, salvo en un mercado en el que no se permita la competencia, como por ejemplo, el de transporte de energía eléctrica, que por la legislación sectorial aplicable es un servicio público que se presta en régimen de monopolio por una única entidad, encargada por Ley de su prestación en exclusiva, siempre vamos a considerar aplicable este principio en cuanto nos encontremos en presencia de una ventaja en los términos expuestos.

Es más, el proyecto de Comunicación precisa aún más su alcance, entendiendo que casi cualquier minoración de las cargas de una empresa, implica un falseamiento de la competencia, aunque sea pequeño, por cuanto le coloca en una mejor situación competitiva que antes de recibir esa ventaja, con arreglo a lo siguiente:

“190. El apoyo público probablemente falsee la competencia aunque no ayude a la empresa beneficiaria a expandirse y obtener cuotas de mercado. Basta que la ayuda le permita mantener una posición competitiva más fuerte de la que habría tenido de no habérsela concedido. A este respecto, para que se presuma que la ayuda falsea la competencia, se suele considerar suficiente que esta conceda al beneficiario una ventaja liberándolo de los costes propios de su gestión corriente con los que normalmente debería haber cargado. La definición de ayuda estatal no requiere que el falseamiento de la competencia o los efectos sobre el comercio sean significativos o determinantes. El hecho de que el importe de la ayuda sea pequeño o que la empresa beneficiaria sea pequeña no descarta de por sí un falseamiento, o la amenaza de falseamiento de la competencia, siempre y cuando, no obstante, la probabilidad de ese falseamiento no sea meramente hipotética”.

Y por lo que se refiere a la afectación a los intercambios entre los Estados miembros, prácticamente podemos hacer el mismo análisis que en relación al falseamiento de la competencia, puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo ha interpretado con un criterio tan amplio, que van a ser muy poquitas las excepciones a la apreciación de la concurrencia de este criterio, en la medida en que directa o indirectamente, cualquier intervención pública que implique una ventaja va a tener un efecto, que no necesita ser expreso, sino potencial, sobre los intercambios entre los Estados miembros, por lo que, una vez constatado que el mercado en el que opera la empresa beneficiaria de la medida de que se trate está abierto a la competencia, va a ser prácticamente seguro que se cumple este tercer requisito del concepto de ayuda estatal.

En concreto, el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda precisa las cuestiones relativas a la afectación a los intercambios entre los Estados miembros en estos términos:

“191. Por lo general, se presumirá que toda ventaja concedida a una empresa que opere en un mercado abierto a la competencia la falsea y también que probablemente afecte a los intercambios entre Estados miembros. Efectivamente, «cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras que compiten con ella en los intercambios comerciales intracomunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios».

192. Puede considerarse que el apoyo público es capaz de afectar a los intercambios comerciales dentro de la UE aun cuando el beneficiario no participe directamente en intercambios comerciales transfronterizos. Por ejemplo, la subvención puede hacer más difícil que los operadores de otros Estados miembros entren en el mercado, manteniendo o aumentando la oferta local.

193. Incluso una subvención pública concedida a una empresa que presta únicamente servicios locales o regionales y que no presta servicios fuera de su Estado de origen puede, a pesar de ello, tener una incidencia en los intercambios entre los Estados miembros cuando empresas de otros Estados miembros podrían prestar esos servicios (también mediante el derecho de establecimiento) y esta posibilidad no es solo hipotética. Por ejemplo, cuando un Estado miembro concede una subvención pública a

una empresa para la prestación de servicios de transporte, la prestación de esos servicios, debido a la subvención, puede mantenerse o aumentar, disminuyendo con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de prestar sus servicios de transporte en el mercado de dicho Estado miembro. No obstante, ese efecto es menos probable cuando el ámbito de la actividad económica es muy pequeño, como puede poner de manifiesto un volumen de negocios muy bajo.

194. *En principio, los intercambios también pueden verse afectados aunque el beneficiario exporte toda o parte de su producción fuera de la Unión, pero en tales situaciones el efecto es menos inmediato y no puede inferirse del mero hecho de que el mercado esté abierto a la competencia.*

195. *A la hora de determinar la existencia de un falseamiento de la competencia o los efectos sobre los intercambios no es necesario delimitar el mercado o examinar con detalle el impacto de la medida sobre la posición competitiva del beneficiario y sus competidores. Todo lo que hay que demostrar es la probabilidad de que la ayuda afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y que falsee la competencia.*

196. *Sin embargo, en diversos asuntos la Comisión ha considerado que, por sus circunstancias específicas, determinadas actividades tenían un impacto estrictamente local y, por consiguiente, no afectaban a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Estas decisiones tienen en común que:*

- a) la ayuda no hace que la demanda ni las inversiones se desvíen a la región en cuestión y no crea obstáculos al establecimiento de empresas de otros Estados miembros;*
- b) los bienes o servicios producidos por el beneficiario sean meramente locales o tienen una zona de atracción geográficamente limitada;*
- c) tienen al menos un efecto marginal en los mercados y los consumidores en Estados miembros vecinos⁹⁴.*

Con lo que, resumiendo los tres criterios que hemos analizado hasta ahora, una medida fiscal que reduzca la tributación de las empresas va a cumplir, prácticamente siempre, los tres primeros requisitos que hemos planteado del concepto de ayuda estatal, por cuanto va a constituir una ventaja, imputable al Estado y financiada con fondos públicos, y con posibilidades de falsear la competencia y afectar a los intercambios entre los Estados miembros, sobre todo, porque en este último aspecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha realizado una interpretación tan amplia del criterio que cualquier afectación, directa o indirecta, potencial o efectiva, hace incurrir a la medida en cuestión en la categoría de las ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El cuarto requisito, sin embargo, va a ser el que tenga más enjundia y el que plantee cuestiones mucho más determinantes del concepto de ayuda estatal, puesto que su concurrencia no va a darse siempre, y por lo tanto, de este requisito va a depender que nos encontremos ante una medida que, siendo una ventaja, otorgada con cargo a fondos públicos y con la posibilidad de afectación a los intercambios entre

⁹⁴ El propio proyecto de Comunicación de la Comisión recoge una serie de ejemplos de su práctica decisoria, en los que ha apreciado la no concurrencia del requisito de afectación a los intercambios entre los Estados miembros, a saber: piscinas y otras instalaciones recreativas para uso predominante en una zona de influencia local; museos u otras infraestructuras culturales que probablemente no atraigan a visitantes de otros Estados miembros; hospitales y otros centros sanitarios destinados a la población local; medios informativos o productos culturales que, por razones lingüísticas y geográficas, tienen un público restringido localmente; un centro de conferencias cuya ubicación y efecto potencial de la ayuda sobre los precios no es probable que quite usuarios a otros centros en otros Estados miembros; etc.

los Estados miembros, sea constitutiva de ayuda o no lo sea, porque sea selectiva o porque no lo sea, y por tanto, se considere una medida general.

La selectividad en el sentido de que la medida favorezca a determinadas empresas o a determinadas producciones va a ser el elemento determinante del concepto de ayuda estatal, y precisamente el binomio medida selectiva versus medida general va a ser el que va a marcar si nos encontramos en el ámbito de las ayudas estatales, con los poderes que le corresponden a la Comisión Europea en este ámbito y con la necesidad de adecuar su aplicación a las normas del Derecho derivado que se han establecido al respecto, o si no nos encontramos aquí, porque estamos ante una medida general, y que por lo tanto, no se encuadra bajo la disciplina de los artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Una medida fiscal que sea selectiva y que cumpla los otros tres criterios antes mencionados va a estar sometida a la disciplina europea de las ayudas estatales, y por tanto, su adopción por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, va a estar limitada en función de las normas europeas, mientras que cuando la medida del Estado miembro no sea selectiva, y por tanto, se repute como norma general a estos efectos, su adopción no va a verse limitada por lo dispuesto en la regulación de las ayudas estatales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal es consciente de este extremo y recoge los principios generales que hacen referencia a este criterio de la siguiente manera:

“118. Para entrar en el ámbito del artículo 107, apartado 1, del TFUE, una medida estatal debe favorecer a «determinadas empresas o producciones». Por tanto, no todas las medidas que favorecen a operadores económicos entran en el concepto de ayuda, sino solo aquellas que conceden una ventaja de manera selectiva a determinadas empresas o categorías de empresas o a determinados sectores económicos.

119. Las medidas generales, que están efectivamente abiertas a todas las empresas que operan dentro de un Estado miembro en situación de igualdad, no son selectivas. Sin embargo, para que las medidas sean verdaderamente de carácter general, no estarán de facto reducidas en su ámbito de aplicación por factores que restrinjan su efecto práctico. Ni el elevado número de empresas beneficiarias (que puede incluso incluir a todas las empresas de un determinado sector), ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen, permiten considerar que una iniciativa estatal constituye una medida general de política económica, si no pueden beneficiarse de ella todos los sectores económicos. El hecho de que el ámbito de aplicación de una medida se determine de manera objetiva no es suficiente por sí mismo para acreditar su carácter general y no excluye la selectividad.

120. Para aclarar el concepto de selectividad según la legislación sobre ayudas estatales, conviene distinguir entre selectividad material y geográfica. Por otra parte, conviene dar unas orientaciones sobre algunas cuestiones específicas de las medidas fiscales (o similares)”.

Vemos, por tanto, que el criterio de selectividad requiere un análisis material, de fondo, de la situación jurídica y fáctica en la que se encuentran las empresas beneficiarias de una ayuda estatal, porque no basta con una mera revisión formal de las normas que resultan aplicables, sino que lo esencial es analizar si en la práctica, teniendo presentes todas las circunstancias concurrentes, se está beneficiando a determinadas empresas o determinadas producciones.

Ésa es la razón por la que la regulación europea se refiere a normas, reglamentos, prácticas administrativas o situaciones de hecho, puesto que el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se refiere a las ayudas concedidas bajo cualquier forma, y por lo tanto, no es preciso que la selectividad resulte de forma directa de la redacción de las normas jurídicas de que se trate en cada caso, sino que, aunque estén redactadas en términos generales, produzcan un efecto concreto de solamente beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones.

Como el propio proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda establece, se debe distinguir la selectividad material de la geográfica o regional, ya que el hecho de que beneficie a determinadas empresas o a determinadas producciones puede producirse porque la ventaja se reconozca a empresas de un determinado sector o que cumplan unos determinados requisitos, o porque la misma se reserve a empresas que se encuentren ubicadas en una determinada región.

En ambos casos, lo relevante va a ser identificar el marco de comparación porque algo es selectivo cuando no se aplica a todas las empresas a las que podría aplicarse, y por lo tanto, lo imprescindible en un primer momento es determinar cuál es el universo de empresas que tenemos que considerar, para saber posteriormente si las beneficiarias de la medida de que se trate son un subconjunto de esas empresas o la totalidad de las mismas, ya que en el primer caso podremos hablar de selectividad y en el segundo no.

Esta cuestión se revela de una importancia trascendental al hablar de la selectividad regional o geográfica ya que en un contexto de descentralización política en lo tributario en diferentes Estados miembros de la Unión Europea, es evidente que determinar si el término de comparación es el Estado miembro de que se trate o una de sus entidades infraestatales trae como consecuencia inmediata que hablemos de selectividad o no, ya que la selectividad es un concepto relativo, relativo a la totalidad de empresas sobre las que se predique, y es evidente que el término de comparación nunca puede ser superior a un Estado miembro, precisamente porque las diferencias de regulación entre los diferentes Estados miembros no tienen trascendencia a estos efectos,

por cuanto eso implicaría una atribución de competencias a las instituciones de la Unión Europea muy superior a la que se ha realizado por medio de los Tratados.

Dado que la cuestión de diferenciar entre medidas selectivas y medidas generales es nuclear en la disciplina europea de ayudas estatales, dejamos a un apartado específico posterior su análisis, siendo suficiente con que, por el momento, nos quedemos con la idea de que las normas generales nunca constituyen ayudas, y las que son selectivas son las que van a estar sometidas a la disciplina establecida en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Derecho derivado.

Ahora bien, a nadie se le oculta que la cuestión de la selectividad regional y la determinación de cuál sea el término de comparación para determinar el alcance de la misma va a centrar nuestro análisis de la relación entre las normas europeas de ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en sí mismo considerado, precisamente porque su esencia radica en que la regulación aprobada por los Territorios Históricos vascos en el ejercicio de su competencia no va a ser aplicable a la totalidad de las empresas establecidas en el Estado español, sino solamente a una parte de ellas, lo mismo, por otra parte, que la regulación establecida por la Comunidad Foral de Navarra o incluso la que aprueban las Cortes Generales para las entidades sometidas a la normativa del territorio común, y por lo tanto, si el término válido de comparación es únicamente cada Estado miembro, eso plantea un dilema de primera magnitud en relación con el Derecho de la Unión Europea y el respeto a la estructura constitucional de los Estados miembros.

De momento, retomamos el análisis de los elementos básicos del régimen europeo de las ayudas estatales, y por tanto, cuando nos encontremos en presencia de una medida que afecta a las empresas, tiene la consideración de ventaja, es imputable al Estado y se financia con cargo a fondos públicos, amenaza con falsear la competencia y afecta a los intercambios entre los Estados miembros y tiene el carácter de selectiva, podemos afirmar taxativamente que estamos ante una ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como decíamos al principio de esta Parte, el principio general que establece el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es que las ayudas estatales son incompatibles con el mercado interior, y por lo tanto, su concesión o mantenimiento por parte de los Estados miembros implica un incumplimiento de las obligaciones que les incumben en ejecución de los Tratados.

Aunque la incompatibilidad con el mercado interior es la regla general aplicable a las ayudas estatales, los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se preocupan de determinar la compatibilidad con el mercado interior de una serie de ayudas estatales, o más bien, de todas las ayudas estatales que se encuentren en los supuestos previstos en ambos apartados, por lo que, en esos casos, y teniendo en cuenta las condiciones que se establecen para cada uno de ellos, los Estados miembros de la Unión Europea sí van a poder conceder ayudas estatales en esos supuestos sin que eso implique una contravención del Derecho de la Unión Europea.

El análisis de compatibilidad solamente procede en caso de que estemos en presencia de una ayuda estatal, por lo que es posterior al examen de la concurrencia de los cuatro requisitos que hemos mencionado para que estemos en presencia de una ayuda estatal. Esto quiere decir que si estamos ante una medida general, que, por lo tanto, adolece del requisito de selectividad, no tiene ningún sentido plantearse si se encuentra recogida en alguno de los supuestos de compatibilidad establecidos en el Tratado, porque ya es de por sí compatible con el Derecho de la Unión Europea, al menos, en lo relativo a esta materia, puesto que no cumple los cuatro requisitos acumulativos del concepto de ayuda.

Como ya anticipamos, el apartado 2 del artículo 107 del Tratado declara compatibles con el mercado interior, *per se*, y sin necesidad de ninguna demostración ulterior, las ayudas estatales de carácter social concedidas a los consumidores individuales y las que tengan como finalidad paliar los efectos de desastres naturales y otras circunstancias excepcionales.

En este último caso, por ejemplo, cuando se producen unas inundaciones o cualquier otro fenómeno meteorológico excepcional, es habitual que los legisladores fiscales establezcan reducciones de impuestos para los contribuyentes afectados por ese tipo de calamidades. En ese caso, es evidente que nos encontramos con una ventaja, porque se van a pagar menos impuestos que los que correspondería en la situación normal, que se financia con fondos públicos porque implica una menor recaudación de las Haciendas correspondientes, que puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros porque se suele establecer sin distinción de sectores beneficiados, y por tanto, incluye a los abiertos a la competencia, y que tiene carácter selectivo porque solamente se reconoce a los contribuyentes afectados por esos desastres, que no son la generalidad de los contribuyentes sometidos al impuesto del que se trate.

Estamos, por tanto, en presencia de una medida que incorpora todas las características de las ayudas estatales, pero que, por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

Europea, se considera compatible con el mercado interior, y por lo tanto, su concesión respeta plenamente el Derecho de la Unión Europea, sin que se reconozca a la Comisión Europea papel alguno en la declaración de compatibilidad de la ayuda ni en el control de la misma, al entender el Tratado que estas circunstancias extraordinarias justifican sobradamente la intervención pública y no es necesario establecer cautelas adicionales porque la afectación de la competencia cede en este caso ante otros principios en los que se basa también el Derecho de la Unión Europea.

El tercer supuesto previsto en el apartado 2 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es el de las ayudas concedidas para reequilibrar territorialmente las distintas regiones de la República Federal de Alemania como consecuencia de la división que sufrió el país entre el final de la Segunda Guerra Mundial y la reunificación alemana de 1990, puesto que las regiones de lo que fue la República Democrática Alemana sufrían un retraso económico y social considerable en relación con el resto del país.

Tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa se previó que el Consejo pudiera eliminar este supuesto de compatibilidad expresa una vez transcurridos cinco años desde la misma, es decir, a partir del 1 de diciembre de 2014, teniendo presente que el tiempo transcurrido desde la reunificación alemana y, sobre todo, la adhesión a la Unión Europea de otros Estados que habían formado parte del bloque soviético en los tiempos de la Guerra Fría, hacen cada vez menos justificable la pervivencia de esta excepción en materia de ayudas estatales.

Lo cierto es que ya ha transcurrido el plazo establecido por el Tratado de Lisboa para que el Consejo pudiera plantearse la eliminación de este supuesto de declaración de compatibilidad y todavía no se ha adoptado ninguna medida al respecto.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece otra serie de ámbitos en los que la compatibilidad de las ayudas estatales puede declararse por la Comisión, de conformidad con las reglas establecidas al respecto en el artículo 108 del Tratado y en el Derecho derivado.

El Tratado establece la posibilidad de que se declaren compatibles con el mercado interior, y por tanto, ajustadas al Derecho de la Unión Europea las ayudas estatales regionales, las que benefician a determinadas regiones identificadas como merecedoras de ese tipo de ayudas en el ámbito de los distintos Estados miembros por tener un nivel de desarrollo inferior a la media de la Unión Europea, las ayudas que pretenden realizar un proyecto de interés común europeo o solucionar una grave situación económica de un Estado miembro, las que se encargan del fomento de la

cultura y la preservación del patrimonio y las demás categorías de ayudas que determine el Consejo, a propuesta de la Comisión.

En la mayoría de los supuestos se admite la posibilidad de declarar compatibles con el mercado interior estos tipos de ayudas siempre que no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en forma contraria al interés común europeo, y la habilitación al Consejo para determinar otras categorías de ayudas que puedan considerarse compatibles vuelve a llevarnos a un procedimiento legislativo especial, como el previsto para la armonización fiscal, en el que el Parlamento Europeo no tiene una participación decisiva, pero al contrario de lo previsto en el ámbito de la fiscalidad, no se exige en este supuesto la regla de la unanimidad. Hay, por tanto, reserva competencial para establecer el Derecho derivado en este ámbito al Consejo, pero sin que se reconozca indirectamente un derecho de veto a todos los Estados miembros, que es lo que sucede en el caso de la armonización fiscal, como tuvimos ocasión de analizar en la Parte I del presente trabajo.

Los artículos 108⁹⁵ y 109⁹⁶ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea van a establecer las normas de atribución de competencias y potestades a la Comisión en materia de ayudas estatales, así como a disciplinar las bases de las normas de procedimiento que va a ser necesario seguir para obtener la declaración de compatibilidad con el mercado interior de una ayuda estatal que pueda acogerse a alguno de los supuestos establecidos en el apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Esos preceptos establecen lo siguiente:

“Artículo 108

1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no obstante lo dispuesto en los artículos 258 y 259.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 107 o en los reglamentos previstos en el artículo 109, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible

⁹⁵ El artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

⁹⁶ El artículo 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea era el artículo 89 del Tratado de la Comunidad Europea después de la modificación operada por medio del Tratado de Ámsterdam y el artículo 94 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

con el mercado interior, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda, la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión.

Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto.

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.

4. La Comisión podrá adoptar reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado, con arreglo al artículo 109, que pueden quedar exentas del procedimiento establecido en el apartado 3 del presente artículo.

Artículo 109

El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento".

De ambos preceptos, el más relevante es el artículo 108, puesto que en él se recogen, por una parte, las atribuciones de la Comisión Europea en la autorización, control y seguimiento de las ayudas estatales dentro de la Unión Europea, lo que ha sido elevado a la categoría de competencia exclusiva por parte de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo, en materias tales como la declaración de compatibilidad de las ayudas, excepción hecha de las que así han sido declaradas en el Tratado y de las que lo sean expresamente por medio de Reglamentos aprobados por el Consejo.

También este precepto establece un procedimiento específico por el cual la Comisión Europea puede ordenar a un Estado miembro suprimir las medidas que considere como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior o que, siendo compatibles, se aplican de una manera abusiva, de donde derivará posteriormente también su habilitación para ordenar la recuperación de las ayudas que se hayan aplicado ilegalmente⁹⁷. Es más, cuando la Comisión Europea ordena la supresión o modificación de un régimen de ayudas estatales y el Estado miembro destinatario de la decisión de la Comisión no la lleva a efecto en el plazo establecido por la propia Comisión, el artículo 108 del Tratado reconoce legitimidad tanto a la Comisión como a los demás Estados miembros de la Unión Europea para acudir directamente ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a reclamar sobre esta cuestión.

⁹⁷ El concepto de ayuda ilegal se corresponde con aquella que ha sido ejecutada sin esperar la oportuna autorización de la Comisión Europea cuando ésta es necesaria.

Se prevé la posibilidad de que el Consejo decida, a petición del Estado miembro afectado y por unanimidad, ante la concurrencia de circunstancias excepcionales, considerar compatible con el mercado interior una medida que la Comisión no considere como tal, pero para ello tiene un plazo de tres meses desde la solicitud, lo que implica la paralización de las potestades de la Comisión durante ese plazo, pero transcurrido el mismo, recupera plenamente la competencia la Comisión, y ya el Consejo no va a poder declarar la compatibilidad de la medida, puesto que ese procedimiento excepcional tiene un plazo preclusivo de ejecución.

Y quizás lo más importante del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, regulado en su apartado 3, es la obligación de todos los Estados miembros de notificar a la Comisión, previamente a su concesión, las ayudas que pretenda conceder para obtener la declaración de compatibilidad de las mismas por parte de la Comisión, sin que puedan ejecutarlas antes de que la Comisión conceda su autorización.

En este procedimiento de notificación, si la Comisión aprecia que la ayuda no es compatible con el mercado interior, adoptará una decisión en este sentido y ello implicará que el Estado miembro en cuestión no puede ejecutar la medida.

Este procedimiento de notificación se convierte en la piedra angular del régimen de ayudas estatales, porque permite a la Comisión conocer todos los proyectos de ayuda y evaluarlos con criterios uniformes para toda la Unión Europea, lo que redundará en una clara homogeneización de las condiciones de competencia en el seno del mercado interior, y la omisión de este trámite es lo que convierte la ayuda concedida por el Estado miembro de que se trate en una ayuda ilegal, respecto de la que la Comisión procederá a ordenar su recuperación de los beneficiarios, salvo que esa recuperación sea contraria a alguno de los principios fundamentales del Derecho de la Unión Europea.

El artículo 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea habilita al Consejo, a propuesta de la Comisión y tras consultar al Parlamento Europeo, a aprobar Reglamentos que disciplinen el procedimiento de notificación de las ayudas estatales a la Comisión por parte de los Estados miembros y las consecuencias que el mismo debe tener para los beneficiarios, así como otros en los que se exonere de la obligación de notificación a determinadas categorías de ayudas estatales.

Obviamente, hay que tener presente que cuando una ayuda está exonerada de la obligación de notificación, ello implica que el propio Reglamento va a determinar las condiciones que debe cumplir para ser compatible con el mercado interior, y si los Estados miembros se ajustan a esas condiciones, pueden conceder ayudas estatales por

sí mismos, sin intervención de la Comisión y sin que por ello se conviertan en ayudas ilegales, por lo que se refuerza sobremanera el nivel de seguridad jurídica en esos supuestos, ya que no quedan al albur de un procedimiento posterior que pueda declarar la incompatibilidad de la medida y ordene la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

La última atribución competencial que realizan esos preceptos es la que otorga a la Comisión Europea la potestad de aprobar Reglamentos sobre las categorías de ayudas estatales a las que el Consejo haya exonerado de la obligación de notificación, precisando las condiciones en las que pueden concederlas los Estados miembros.

Este haz de competencias que le reconoce el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a la Comisión Europea en relación con las ayudas estatales es lo que nos llevaba a decir, trasladando los conceptos de nuestro Derecho administrativo al ámbito de la Unión Europea, que el Tratado le reconoce a la Comisión autotutela declarativa y autotutela ejecutiva en esta materia, puesto que las decisiones de la Comisión en este ámbito tienen efecto directo, estando sometidas al control de legalidad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como el resto de disposiciones del Derecho de la Unión Europea, pero la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha otorgado una eficacia de primer orden a las decisiones de la Comisión en materia de ayudas estatales porque ha establecido la obligación de todos los poderes públicos de respetar el efecto útil de las mencionadas decisiones, lo que implica extraer todas las consecuencias precisas para que la restauración de la situación de plena competencia, quebrada por la concesión de la ayuda incompatible, se produzca con la inmediatez requerida.

Es importante manejar adecuadamente los conceptos porque una ayuda estatal es ilegal cuando se ha ejecutado sin respetar el procedimiento de notificación establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, siempre que no esté exonerada de la obligación de notificación, y por tanto, no tiene el concepto las mismas connotaciones que pudiera tener en Derecho interno.

La diferencia fundamental entre las ayudas es la que diferencia entre ayudas compatibles e incompatibles, pues las primeras tienen plena cabida en el Derecho de la Unión Europea y las segundas están proscritas, hasta el punto de que cuando la Comisión adopta una decisión negativa en relación con una ayuda estatal que se ha aplicado ilegalmente (sin seguir el procedimiento de notificación o con anterioridad a recibir la autorización por parte de la Comisión) ordena la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, junto con sus intereses de la recuperación, calculados conforme a una metodología propia también del Derecho de la Unión Europea, lo que

otorga una relevancia especial a la disciplina de las ayudas estatales en el control de la adecuación al Derecho de la Unión de las normas de los Estados miembros.

A nadie se le escapará, a estas alturas, que la categorización de una medida como ayuda estatal o no es un elemento que puede tener consecuencias muy relevantes desde esta perspectiva, porque si una autoridad de un Estado miembro considera que una medida que va a aprobar no cumple los cuatro requisitos del concepto de ayuda estatal, es evidente que no la va a notificar a la Comisión Europea, porque el procedimiento establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea solamente se aplica a medidas que tengan la consideración de ayudas estatales, pero si luego resulta que la Comisión no aprecia de la misma manera los criterios establecidos para encontrarnos ante una ayuda estatal, y entiende que concurren los cuatro elementos, va a resultar que la medida se ha ejecutado ilegalmente porque no se ha notificado a la Comisión, y si la encuentra incompatible con el mercado interior, ello va a desembocar en la necesidad de proceder a la recuperación de la ayuda disfrutada por los beneficiarios.

Esto puede ser especialmente relevante cuando estemos analizando si una medida es selectiva o si es una norma general, porque las primeras van a estar sometidas a la obligación de notificación a la Comisión y las segundas no, y esto no es siempre una cuestión pacífica, como pone de manifiesto la práctica decisoria de la Comisión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y como analizaremos en mayor detalle en los apartados siguientes.

El Derecho originario ha sido complementado por diversas disposiciones de Derecho derivado en relación tanto con las categorías de ayudas que la Comisión puede declarar compatibles con el mercado interior y exonerar de la obligación de notificación en los términos establecidos en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como en lo que se refiere a las normas de procedimiento para la notificación de las ayudas estatales y para la evaluación de las medidas que, notificadas o no, constituyan ayudas incompatibles con el mercado interior a juicio de la Comisión.

El instrumento fundamental en lo que al primer aspecto se refiere se contiene en el REGLAMENTO (CE) N° 994/98, DEL CONSEJO, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales, disposición por la que el Consejo ha determinado categorías de ayudas que puede la Comisión declarar compatibles con el mercado interior y exonerar de la obligación de notificación.

Así, el artículo 1 de ese Reglamento dispone que la Comisión Europea, por medio de Reglamentos, podrá acordar la compatibilidad con el mercado interior y la exoneración de la obligación de notificación de los siguientes tipos de ayudas:

- “a) las ayudas en favor de:*
- i) las pequeñas y medianas empresas,*
 - ii) la investigación, el desarrollo y la innovación,*
 - iii) la protección del medio ambiente,*
 - iv) el empleo y la formación,*
 - v) la cultura y la conservación del patrimonio,*
 - vi) la reparación de los daños causados por las catástrofes naturales,*
 - vii) la reparación de los daños causados por determinadas condiciones climáticas adversas en el sector pesquero,*
 - viii) la silvicultura,*
 - ix) la promoción de los productos del sector alimentario no incluidos en el anexo I del TFUE,*
 - x) la conservación de los recursos biológicos marinos y de agua dulce,*
 - xi) los deportes,*
 - xii) los residentes de regiones alejadas, para el transporte, siempre que la ayuda tenga carácter social y se conceda sin discriminaciones por razón de la identidad del transportista,*
 - xiii) las infraestructuras de banda ancha básica, las pequeñas medidas de ayuda a infraestructuras individuales para redes de acceso de próxima generación, obras de ingeniería civil relacionadas con la banda ancha y de las infraestructuras de banda ancha pasiva, en zonas en las que no existe tal infraestructura o en las que no es probable que ese tipo de infraestructura se desarrolle en un futuro próximo,*
 - xiv) las infraestructuras en apoyo de los objetivos enumerados en los incisos i) a xiii) y en la letra b) del presente apartado y que contribuyen a otros objetivos de interés común, particularmente los objetivos de Europa 2020,*
- b) las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales”.*

De esta forma, el Consejo está ejercitando la competencia que le reconoce el apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para ampliar las categorías de ayudas estatales que pueden considerarse compatibles con el Tratado, si bien deja en manos de la Comisión la fijación de las condiciones para la declaración de compatibilidad de ese tipo de ayudas.

De hecho, este Reglamento es conocido como el Reglamento habilitante, porque en base a él, la Comisión ha podido desarrollar su labor de declaración de un conjunto de ayudas estatales como compatibles con el mercado interior, y como le ha fijado condiciones para esa compatibilidad en los correspondientes Reglamentos aprobados en ejercicio de esa habilitación, ha podido determinar la exoneración de la obligación de notificación, pues ya no es necesario ese control previo por parte de la Comisión si el Estado miembro se ajusta a todos los criterios que la Comisión ha

considerado relevantes para que las ayudas gocen de ese carácter de compatibilidad con el mercado interior.

El propio Reglamento habilitante establece el alcance de la delegación de facultades legislativas que se produce en la Comisión, en estos términos:

"2. Los reglamentos a que se refiere el apartado 1 deberán especificar para cada categoría de ayuda:

a) la finalidad de la ayuda,

b) las categorías de beneficiarios,

c) los umbrales aplicables, expresados en términos de intensidad de la ayuda con respecto a un conjunto de costes admisibles, de cuantías máximas o, para determinados tipos de ayuda cuya intensidad o cuantía pueda ser difícil determinar con precisión, en particular los instrumentos de ingeniería financiera o inversiones de capital riesgo, o los de semejante naturaleza, en cuanto a nivel máximo de ayuda estatal en dicha medida o en relación con la misma, sin perjuicio de la categorización de la medidas de que se trate con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE,

d) las condiciones relativas a la acumulación de ayudas,

e) las condiciones de control tal como se especifica en el artículo 3.

3. Además, los reglamentos a que se refiere el apartado 1 podrán, en particular:

a) fijar umbrales u otras condiciones para la notificación de los casos de concesión de ayudas individuales,

b) excluir determinados sectores de su ámbito de aplicación,

c) establecer condiciones suplementarias relativas a la compatibilidad de las ayudas exentas de conformidad con dichos reglamentos".

Como consecuencia de esta habilitación normativa, la Comisión ha venido aprobando distintos Reglamentos en virtud de los que consideraba compatibles con el mercado interior determinados tipos de ayudas, pero en los últimos tiempos ha optado por refundir, con algunas excepciones, en una única disposición la totalidad de las normas aplicables a las diferentes categorías de ayudas estatales que se consideran compatibles y se exoneran de la obligación de notificación.

El Reglamento actualmente vigente es el REGLAMENTO (UE) N° 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, también conocido como Reglamento General de Exención por Categorías, que agrupa la práctica totalidad de las clases de ayudas que en estos momentos se han considerado merecedoras de declaración de compatibilidad con el mercado interior y de exoneración del procedimiento de notificación.

De hecho, las ayudas estatales que encajen en las categorías y en las condiciones establecidas en el Reglamento General de Exención por Categorías no tienen que ser objeto de notificación, y la Comisión invita a los Estados miembros que notifiquen una medida que encaje en el citado Reglamento a retirar la notificación y

considerarla directamente compatible por aplicación de los preceptos del Reglamento, siempre que se garantice el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el mismo.

En la actualidad, éstas son las categorías de ayudas amparadas por el Reglamento General de Exención por Categorías:

"1.El presente Reglamento se aplicará a las siguientes categorías de ayudas:

- a) ayudas de finalidad regional;*
- b) ayudas a las PYME en forma de ayudas a la inversión, ayudas de funcionamiento y ayudas para el acceso de las PYME a la financiación;*
- c) ayudas para la protección del medio ambiente;*
- d) ayudas de investigación y desarrollo e innovación⁹⁸;*
- e) ayudas a la formación;*
- f) ayudas a la contratación y empleo de trabajadores desfavorecidos y trabajadores con discapacidad;*
- g) ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por determinados desastres naturales;*
- h) ayudas de carácter social para el transporte en favor de residentes en regiones alejadas;*
- i) ayudas para infraestructuras de banda ancha;*
- j) ayudas a la cultura y la conservación del patrimonio;*
- k) ayudas a infraestructuras deportivas y recreativas multifuncionales; y*
- l) ayudas a infraestructuras locales".*

El propio Reglamento recoge una relación de supuestos en los que, pese a encontrarse las ayudas en los ámbitos expuestos, no van a estar cubiertas por el Reglamento General de Exención por Categorías, y de hecho va a ser necesaria su expresa notificación individual a la Comisión para obtener la declaración de compatibilidad de la misma.

Junto a ese Reglamento, la Comisión también ha aprobado el más específico REGLAMENTO (UE) N° 702/2014, DE LA COMISIÓN, de 25 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que, como su propio nombre indica, tiene la misma finalidad que el Reglamento General de Exención por Categorías, pero limitado a los aspectos que mencionada, fundamentalmente relacionados con la política agraria común, uno de los pilares del mercado interior desde la aprobación del Tratado de Roma de 1957.

⁹⁸ La importancia de los incentivos a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica y su relación con el régimen de ayudas estatales se pone de manifiesto en PÉREZ BERNABEU, B. "R&D&I tax incentives in the European Union and state aid rules", *European Taxation*, núm. 5, 2014, p. 178-191.

Además de la habilitación general para determinar ciertas categorías de ayudas horizontales como compatibles con el mercado interior y exonerarlas de la obligación de notificación, el Reglamento habilitante incorpora otra previsión de indudable importancia.

Así, dispone lo siguiente:

"Artículo 2 Mínimos

1. La Comisión podrá, mediante reglamento adoptado con arreglo al procedimiento definido en el artículo 8 del presente Reglamento, declarar que, a la luz de la evolución y el funcionamiento del mercado común, determinadas ayudas no cumplen todos los criterios señalados en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado y quedan, por tanto, excluidas del procedimiento de notificación contemplado en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado, siempre que la ayuda concedida a una misma empresa durante un período dado no supere un determinado importe fijo.

2. Cuando la Comisión así lo solicite, los Estados miembros deberán comunicarle cualquier información adicional sobre las ayudas exentas en virtud de lo dispuesto en el apartado 1".

Este precepto abre otra vía, general, no limitada a determinados tipos de ayudas estatales, sino para todas ellas, que también se consideran compatibles con el mercado interior y se exoneran de la obligación de notificación, que son aquellas ayudas que cumplen todos los requisitos para serlo, pero que no superan un determinado umbral, lo que se ha dado en denominar ayudas *de minimis*, que hace que tengan tan poca importancia cuantitativa que propiamente es difícil pensar que puedan tener un efecto sobre los intercambios entre los Estados miembros.

El actualmente vigente Reglamento que regula las ayudas de este tipo es el REGLAMENTO (UE) Nº 1407/2013, DE LA COMISIÓN, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*.

En virtud del mismo, se autoriza la concesión de todas las ayudas que no superen un determinado umbral en los siguientes términos:

"1. Se considerará que las medidas de ayuda que cumplan las condiciones establecidas en el presente Reglamento no reúnen todos los criterios del artículo 107, apartado 1, del Tratado, y, por consiguiente, estarán exentas de la obligación de notificación establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

2. El importe total de las ayudas de minimis concedidas por un Estado miembro a una única empresa no excederá de 200 000 EUR durante cualquier período de tres ejercicios fiscales.

El importe total de las ayudas de minimis concedidas por un Estado miembro a una única empresa que realice por cuenta ajena operaciones de transporte de mercancías por carretera no excederá de 100 000 EUR durante cualquier período de tres ejercicios fiscales. Estas ayudas de minimis no podrán utilizarse para la adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera.

3. Si una empresa realiza por cuenta ajena operaciones de transporte de mercancías por carretera y también otras actividades a las que se aplica el límite máximo de 200 000 EUR, la empresa quedará sujeta a dicho límite máximo siempre y cuando el Estado miembro de que se trate garantice, a través de medios adecuados como la separación de

actividades o la distinción de costes, que la parte de las ayudas que beneficia a la actividad de transporte de mercancías por carretera no excede de 100 000 EUR y que ninguna ayuda de minimis se utiliza para la adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera".

Como vemos, lo que pretende esta regulación es sacar del ámbito del control de las ayudas estatales aquéllas que tienen una importancia cuantitativa muy reducida, pero realmente no es que se declaren compatibles con el mercado interior, sino que lo que el Consejo ha determinado es que en ese caso, cuando no se supera un determinado umbral económico, no estamos en presencia propiamente de ayudas, ya que viene a faltar uno de los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para el concepto de ayuda.

De lo expuesto, se deduce que el único requisito que puede no concurrir de los cuatro que se establecen para categorizar a una medida como ayuda estatal por causa del importe de la misma, es el de la afectación de los intercambios entre los Estados miembros, y en este sentido, habría que entender que si carece de ese elemento, no estamos en presencia de una ayuda estatal, porque no cumple los cuatro requisitos.

Habría que haber formulado de otra manera esta causa de exoneración de la obligación de notificación para no dar lugar a esta paradoja, ya que una ayuda que no cumpla los cuatro requisitos no es ayuda, y la justificación de la exoneración viene de que no cumple los cuatro requisitos. En realidad, lo que está haciendo el Consejo es declarar compatibles con el mercado interior esas ayudas, pero formalmente ha seguido la vía de justificar la exoneración de la obligación de notificación en base a la no concurrencia de todos los elementos del concepto de ayuda por razón de la cuantía de la misma, lo cual no es especialmente afortunado, y de hecho, es contradicho por el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda al que hemos hecho referencia con anterioridad.

Si defendemos que una medida no cumple los cuatro requisitos del concepto de ayuda por razón de su cuantía, no hay que exonerarla expresamente de la obligación de notificación, porque sólo están sometidas a esa obligación las medidas que se consideren ayudas estatales, y para eso deben cumplir los cuatro requisitos. Pero en última instancia, así es como lo ha regulado el Derecho derivado, y por tanto, lo ha exonerado de la obligación de notificación en base a un umbral económico máximo.

De todas formas, es altamente defendible que una medida de esa cuantía no tenga un efecto apreciable sobre los intercambios entre los Estados miembros, y por tanto, no deja de ser una discusión dogmática, sin grandes efectos prácticos, aunque es evidente la diferente naturaleza jurídica de una y otra opción, lo cual tendrá una cierta

relevancia cuando luego analicemos el proceso de recuperación de ayudas ilegales y las divergencias de criterios que se han producido en el mismo entre las autoridades forales de los Territorios Históricos vascos y la Comisión.

Fuera de los supuestos en los que la Comisión ha establecido la exoneración de notificación de los diferentes tipos de ayudas, el resto de proyectos de ayuda deben notificarse a la Comisión para que ella examine si cumplen los requisitos para considerarse compatibles con el mercado interior o no.

En cualquier caso, el Reglamento habilitante establece una serie de condiciones sobre medidas de transparencia y control respecto a las categorías de ayudas que se declaren compatibles con el mercado interior y se exoneren de la obligación de notificación a la Comisión, así como la necesidad de que los Reglamentos de la Comisión tengan un período de vigencia limitado, en consonancia con la permanente evolución del ordenamiento de la Unión Europea y de la propia naturaleza y complejidad del ámbito de las ayudas estatales.

El papel de la Comisión en este aspecto ha sido destacado incluso por el propio Consejo en los considerandos que justifican el Reglamento habilitante, en los siguientes términos:

“(2) Considerando que, con arreglo al Tratado, la evaluación de la compatibilidad de las ayudas con el mercado común corresponde esencialmente a la Comisión;

(3) Considerando que el buen funcionamiento del mercado interior exige que se apliquen rigurosa y eficazmente las normas de competencia en materia de ayudas de Estado”.

En este sentido, la Comisión va a tener que evaluar individualmente los proyectos de ayudas que no puedan acogerse a un Reglamento de exención, y en el curso de su práctica decisoria ha venido construyendo una serie de principios que sirven para evaluar la compatibilidad con el mercado interior de los diferentes tipos de ayudas, principios que suele hacer públicos por medio de Comunicaciones o Directrices, a las que ya hemos hecho referencia, que sin tener efectos jurídicos directos sobre las empresas y los Estados miembros, sí tienen un cierto valor jurídico porque vinculan a la Comisión y permiten anticipar cuál va a ser su comportamiento en relación con las diferentes materias a las que se refieren.

En la actualidad, los instrumentos de *soft law* más importantes vigentes en materia de ayudas estatales son los siguientes:

- Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020.

- Directrices sobre las ayudas estatales para promover las inversiones de financiación de riesgo.

- Directrices de la Unión Europea aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícola y forestal y en las zonas rurales de 2014 a 2020.

- Directrices sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas no financieras en crisis.

- Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020.

- Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual.

- Comunicaciones de la Comisión Europea sobre el Marco sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación y sobre la modificación de diversas Directrices de ayudas.

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN Criterios para el análisis de la compatibilidad con el mercado interior de las ayudas para fomentar la realización de proyectos importantes de interés común europeo.

Toda esta regulación ha sido actualizada conforme al plan de acción aprobado por la Comisión Europea en el proceso de Modernización de las Ayudas Estatales, que comenzó a partir de la COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES Modernización de las ayudas estatales en la Unión Europea (COM (2012) 209 final), y que tenía como finalidad actualizar, simplificar y desarrollar de una manera más eficiente el control y supervisión de la concesión de ayudas estatales en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea.

El propio proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal forma parte de los compromisos adquiridos por la Comisión en ejecución de ese plan de acción de modernización de las ayudas estatales, si bien, como hemos comentado, todavía no ha sido aprobada formalmente esa Comunicación.

Antes de concluir el análisis de la cuestión de la compatibilidad de determinadas ayudas con el Tratado, hay que tener en cuenta que tanto el Reglamento General de Exención por Categorías, como la práctica decisoria de la Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece una diferenciación clara entre ayudas

regionales a la inversión y ayudas regionales de funcionamiento, entendiéndose por estas últimas las que alivian las cargas ordinarias de las empresas.

Pues bien, el principio general que puede establecerse en relación con las ayudas regionales de funcionamiento es que los instrumentos jurídicos de Derecho derivado y la Comisión Europea consideran, con carácter general, que las ayudas regionales de funcionamiento nunca son compatibles con el mercado interior, y por lo tanto, va a ser relevante categorizar una ayuda como de funcionamiento porque ello va a implicar la incompatibilidad de la misma y la imposibilidad de autorizar su ejecución por parte de la Comisión.

Conforme al Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, se entiende por ayudas regionales de funcionamiento las siguientes:

“ayudas para reducir los gastos corrientes de una empresa no relacionados con una inversión inicial; incluye categorías de costes tales como los costes de personal, materiales, servicios contratados, comunicaciones, energía, mantenimiento, alquileres, administración, etc., pero excluye los gastos de amortización y los costes de financiación si se incluyeron en los costes subvencionables cuando se concedió la ayuda a la inversión”.

Consideramos relevante hacer esta distinción porque las ayudas regionales son uno de los tipos de ayudas más relevantes en relación con los que el Tratado establece su compatibilidad con el mercado interior, cuya aplicación va a tener una relevancia destacada en relación con las medidas fiscales de los Territorios Históricos que han sido declaradas como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior por parte de la Comisión Europea, y de las que nos ocuparemos al tratar de las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales, al final de esta Parte.

Junto a las normas de Derecho derivado que se ocupan de determinar las categorías de ayudas que pueden considerarse compatibles con el mercado interior y que se exoneran de la obligación de notificación a la Comisión, el Tratado también habilita al Consejo para desarrollar por medio de un Reglamento las normas procedimentales para la evaluación de las ayudas estatales por parte de la Comisión, tanto en su fase de proyectos notificados por los Estados miembros, como en lo que se refiere al control de las ayudas que se hayan ejecutado ilegalmente (sin notificación a la Comisión) y la manera en la que articular las consecuencias de una declaración de incompatibilidad con el Tratado.

Esta habilitación la ha ejercitado el Consejo por medio del REGLAMENTO (CE) Nº 659/1999, DEL CONSEJO, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas

detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, posteriormente complementado por el REGLAMENTO DE LA COMISIÓN (CE) 794/2004, del 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) N° 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, constituyendo ambas disposiciones el *corpus* jurídico básico del procedimiento de evaluación de las ayudas por parte de la Comisión y de las consecuencias resultantes de la declaración de incompatibilidad y la consiguiente orden de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de las ayudas.

El Reglamento (CE) N° 659/1999 constituye la norma básica de Derecho derivado, dictada en aplicación de las habilitaciones establecidas en los artículos 108 y 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, para la precisión de las distintas clases de ayudas, las normas de procedimiento en cuanto a la notificación de las mismas a la Comisión Europea y al examen que de las ayudas estatales tiene que realizar la Comisión, y para determinar las consecuencias que se derivan en cada uno de los supuestos de ayudas de las decisiones que debe adoptar la Comisión.

Puede sorprender, en primera instancia, que una disposición de esta naturaleza no se haya dictado hasta marzo de 1999 cuando la disciplina europea de ayudas estatales regulaba estas cuestiones de forma idéntica desde el Tratado de Roma de 1957, y por lo tanto, todas las normas de procedimiento y las precisiones sobre los distintos tipos de ayudas y las consecuencias de las decisiones de la Comisión respecto a las mismas se habían venido estableciendo hasta entonces a partir de la práctica decisoria de la Comisión, incorporada en ciertas Comunicaciones que se habían publicado para facilitar el conocimiento de todas las partes interesadas de las reglas que estaban siendo aplicadas por parte de la Comisión, y de la doctrina que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había venido estableciendo al revisar las decisiones de la Comisión en ese ámbito.

Ciertamente este retraso en la adopción de un Reglamento de esta naturaleza no ha resultado beneficioso para la seguridad jurídica y para garantizar los derechos de los Estados miembros y de las empresas afectadas, y por lo tanto, los procedimientos desarrollados con anterioridad a su adopción por parte de la Comisión se han desarrollado en una cierta nebulosa en cuanto a los derechos y garantías de todos los intervinientes, teniendo presente siempre que la labor de la Comisión en este ámbito tiene como objetivo la garantía de que se respetan las reglas de la competencia en el mercado interior, que es uno de los objetivos fundamentales de la Unión Europea.

No obstante, el Reglamento no se ha aprobado de la nada, sino que, como el propio Consejo establece en los considerandos que preceden a su texto articulado, recoge lo que ha sido la práctica de la Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que, en gran medida, tiene una vocación de codificación.

Estos considerandos reflejan reglas fundamentales del régimen europeo de las ayudas estatales, como las siguientes:

“(1) Considerando que sin perjuicio de las normas de procedimiento especiales establecidas en algunos reglamentos para determinados sectores, el presente Reglamento debería aplicarse a todos los sectores; que, a efectos de la aplicación de los artículos 77 y 92 del Tratado, la Comisión tiene, en virtud del artículo 93 del mismo, una competencia específica para decidir sobre la compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común cuando examine los regímenes de ayudas existentes, cuando adopte decisiones referentes a ayudas nuevas o modificadas y cuando inicie una acción relacionada con la inobservancia de sus decisiones o del requisito de notificación;

(2) Considerando que la Comisión, ateniéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha desarrollado y asentado una práctica coherente para la aplicación del artículo 93 del Tratado y ha establecido determinadas normas y principios de procedimiento recogidos en ciertas comunicaciones; que conviene, con objeto de garantizar la aplicación efectiva y la eficacia de los procedimientos a que se refiere el artículo 93 del Tratado, codificar y consolidar dicha práctica mediante un reglamento;

(3) Considerando que un reglamento de procedimiento relativo a la aplicación del artículo 93 del Tratado incrementará la transparencia y la seguridad jurídica;

(4) Considerando que para garantizar la seguridad jurídica procede definir las circunstancias en que la ayuda debe considerarse ayuda existente; que la consecución e intensificación del mercado interior es un proceso gradual, que se refleja en el desarrollo permanente de la política de ayudas de Estado; que, como consecuencia de dicha evolución, determinadas medidas, que en el momento de su aplicación no constituían ayudas de Estado, han podido pasar a ser ayudas;

(5) Considerando que, a tenor del apartado 3 del artículo 93 del Tratado, todos los proyectos dirigidos a conceder nuevas ayudas deben notificarse a la Comisión y no pueden ser ejecutados antes de que la Comisión lo autorice;

(6) Considerando que, de conformidad con el artículo 5 del Tratado, los Estados miembros tienen la obligación de cooperar con la Comisión y de suministrarle toda la información que ésta necesite para el desempeño de sus funciones en el marco del presente Reglamento;

(7) Considerando que el período de que dispone la Comisión para la conclusión del examen preliminar de las ayudas notificadas debe establecerse en dos meses a partir de la fecha de recepción de la notificación completa o de una declaración debidamente motivada del Estado miembro interesado en la que señala que la notificación es completa, ya sea porque no dispone de la información adicional solicitada por la Comisión o porque aquélla ya haya sido facilitada; que, por motivos de seguridad jurídica, dicho examen debe concluir con una decisión”.

El Reglamento (CE) N° 659/1999 parte, como no podía ser de otra manera, del concepto de ayuda estatal, que es el regulado en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que, como hemos expuesto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que resulta de lo dispuesto en el Tratado y sobre el que ni la Comisión ni el propio Tribunal de Justicia tienen poder de disposición.

Pero el Reglamento diferencia las ayudas estatales que cumplan los cuatro requisitos establecidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en varias categorías.

Resulta muy relevante la distinción entre ayudas nuevas y ayudas existentes, puesto que las normas de procedimiento y las consecuencias de la declaración de que cada uno de esos tipos de ayudas son incompatibles con el mercado interior son muy diferentes, en la medida en que cuando nos encontremos con ayudas existentes la Comisión nunca va a poder exigir la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios con anterioridad a su declaración como ayuda incompatible, aunque sí podrá ordenar su supresión futura por parte de los Estados miembros.

En cuanto a las ayudas nuevas, existen dos clases fundamentales, las que han sido notificadas a la Comisión antes de su aplicación y las que no lo han sido, o las que, habiéndolo sido, se han ejecutado con anterioridad a que la Comisión adopte una decisión sobre la compatibilidad de la ayuda, puesto que estas dos últimas tienen la consideración de ayudas ilegales, y en caso de que se determine la incompatibilidad de las mismas con el mercado interior, la Comisión va a estar obligada a ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, conforme a unas reglas imperativas establecidas en el propio Reglamento (CE) N° 659/1999, a excepción de que la recuperación sea contraria a algún principio fundamental del Derecho de la Unión Europea.

El Reglamento define como ayudas existentes las que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

a) toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma.

b) la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo.

c) la ayuda que deba considerarse que ha sido autorizada porque haya transcurrido el plazo de dos meses establecido para que la Comisión adopte una decisión definitiva sobre la compatibilidad con el mercado interior de una ayuda que ha sido notificada por parte del Estado miembro, y siempre que ese Estado haya informado a la Comisión de que va a ejecutar la medida y la Comisión haya dejado transcurrir un plazo adicional de quince días hábiles sin dictar una decisión definitiva.

Nunca pueden considerarse, por tanto, existentes por esta causa las ayudas ilegales, es decir, las que no se han notificado o las que se han ejecutado antes de que la Comisión las autorizara de forma expresa, siempre que en este último caso no hubiera transcurrido ese plazo que la Comisión tiene para pronunciarse.

d) las ayudas que se hayan concedido a los beneficiarios en un momento temporal respecto del que se haya producido la prescripción de las competencias de la Comisión Europea para ordenar la recuperación de ayudas estatales, que está fijado por el propio Reglamento (CE) N° 659/1999 en diez años, plazo que puede interrumpirse por una serie de causas que también se precisan en el artículo 15 del Reglamento.

e) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro.

En este sentido, se precisa que cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación de la Unión Europea, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización.

Fuera de estos cinco supuestos nunca nos encontramos en presencia de ayudas existentes, y toda ayuda que no tenga este carácter se considera ayuda nueva. Incluso recibe la misma consideración de ayuda nueva la modificación de una ayuda existente o de un régimen de ayudas que tenga esa consideración.

A este respecto, es importante reseñar que la Comisión entiende que "cuando se producen cambios importantes en una ayuda existente, que sean dissociables, se considerará que dichos cambios son una nueva ayuda", criterio que resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en la sentencia del Tribunal General (Sala Segunda ampliada) de 30 de abril de 2002, dictada en los asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Government of Gibraltar contra Comisión (ECLI:EU:T:2002:111), se recogen los siguientes razonamientos al respecto:

"109. Pues bien, en virtud del artículo 1, letra c), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», se consideran nuevas ayudas «las modificaciones de ayudas existentes». Según este texto inequívoco, no debe considerarse como nueva ayuda «toda ayuda existente modificada», sino que únicamente la modificación como tal puede calificarse de ayuda nueva.

110. Este análisis se ve confirmado por la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de agosto de 1994, Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, Rec. p. I-3829), apartados 13 y 16, en la que el Tribunal de Justicia declaró que deben considerarse ayudas nuevas las medidas «tendientes a la [...] modificación de las ayudas» y que «los proyectos dirigidos [...] a

modificar ayudas») no pueden ser ejecutados antes de que en el procedimiento haya recaído decisión definitiva de la Comisión.

111. Por tanto, sólo en el supuesto de que la modificación afecte al régimen inicial en su propia esencia resulta dicho régimen transformado en un régimen de ayudas nuevas. Pues bien, no existe una tal modificación sustancial cuando el elemento nuevo puede disociarse claramente del régimen inicial.

112. En el presente caso, la propia Comisión declaró, en el duodécimo considerando de la Decisión impugnada I, que la modificación de 1978 introdujo una exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados para las sociedades exentas respecto a la suscripción de pólizas de seguro de vida, el pago de rentas y determinadas operaciones relacionadas con tales pólizas, ventajas que la normativa inicial no otorgaba a las sociedades exentas. En los considerandos decimotercero y decimocuarto de la misma Decisión, la Comisión señaló que mediante la modificación de 1983 una nueva categoría de empresas que no cumplía hasta entonces los requisitos exigidos para acogerse al régimen inicial de 1967 pasó a beneficiarse del régimen fiscal controvertido.

113. Así pues, resulta que, incluso según el razonamiento de la Comisión, las dos modificaciones controvertidas constituyen simples añadidos al régimen inicial de 1967, que, por un lado, ampliaron las transacciones exentas a un solo tipo adicional de operaciones, el de los seguros de vida, y, por otro lado, extendieron la exención fiscal a una sola categoría de sociedades, la de las sucursales de determinadas sociedades. En cambio, ningún dato obrante en autos permite demostrar que tales añadidos hayan afectado al funcionamiento intrínseco del régimen fiscal inicial por lo que respecta a las demás transacciones y categorías de sociedades. Las modificaciones de 1978 y 1983, por tanto, deben considerarse elementos disociables del régimen fiscal inicial de 1967, de manera que -aun suponiendo que se las pudiera calificar de ayudas- no pueden cambiar el carácter de ayuda existente de este último".

Una cuestión adicional a tener en consideración es la relativa a la aplicación del concepto de ayuda existente cuando el motivo por el que adquiere esa consideración es el transcurso del plazo de prescripción previsto en el artículo 15 del Reglamento (CE) N° 659/1999, ya que, cuando nos encontramos ante medidas tributarias que se reconocen en un determinado momento pero luego pueden aplicarse durante varios períodos impositivos, cómo tenemos que identificar qué parte de esas ayudas tiene la consideración de ayuda existente y va a estar exonerada de la obligación de recuperación y cuál no.

A este respecto, la jurisprudencia se ha pronunciado respecto a cómo debe computarse el plazo de prescripción para el ejercicio de las potestades de la Comisión en materia de ayudas estatales, y no directamente en relación con sus consecuencias respecto al concepto de ayuda existente, pero me parece claro que ambos aspectos son las dos caras de la misma moneda, y por lo tanto, en la medida en que veamos cómo debe determinarse el cómputo de la prescripción del ejercicio de las potestades de la Comisión, podremos extraer las conclusiones oportunas respecto a su influencia en el concepto de ayuda existente.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre esta cuestión en la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 8 de diciembre de 2011, dictada en el asunto C-81/10 P, France Telecom (ECLI:EU:C:2011:811), en la que diferencia entre las medidas que se aplican anualmente y las que no a efectos de la prescripción, en función

del momento en el que se entiende concedida la ayuda y la necesidad de dictar actos jurídicamente vinculantes para su aplicación. El Tribunal de Justicia razona en los siguientes términos:

“80 Por lo que se refiere al principio de prescripción, procede recordar que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, del Reglamento nº 659/1999, las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas están sujetas a un plazo de prescripción de diez años. El apartado 2 de este artículo indica que el plazo de prescripción no comienza a correr hasta el día en que se concede la ayuda ilegal al beneficiario. Por consiguiente, el dato decisivo para determinar el plazo de prescripción contemplado en dicho artículo 15 es la fecha de concesión efectiva de la ayuda.

81 Se deduce de dicho artículo 15, apartado 2, que, para determinar la fecha en que el plazo de prescripción comienza a correr, dicha disposición toma como referencia la concesión de la ayuda a su beneficiario, y no la fecha en que se adoptó el régimen de ayudas.

82 A este respecto es preciso poner de relieve que la determinación de la fecha de concesión de una ayuda puede variar en función de la naturaleza de la ayuda. Así, en el supuesto de un régimen plurianual que se traduzca en pagos periódicos o en la concesión periódica de ventajas, la fecha de adopción del acto que constituye el fundamento jurídico de la ayuda y la fecha en que las empresas obtendrán efectivamente dicha ayuda pueden estar separadas por un lapso de tiempo importante. En tal caso, a efectos de cómputo del plazo de prescripción, procede considerar que al beneficiario se le atribuyó la ayuda únicamente en la fecha en que le fue efectivamente concedida.

83 A este respecto es importante recordar que la Comisión precisó, en el considerando 49 de la Decisión impugnada, que el plazo de prescripción comenzaba a correr cada año, en la fecha en que nacía para France Télécom la obligación de pago de la cuota del impuesto sobre actividades económicas.

84 En efecto, y tal como se deduce del apartado 320 de la sentencia recurrida, el plazo de prescripción comienza a correr de nuevo con cada concesión efectiva, en su caso anual, de la ventaja, de modo que el cómputo del plazo de prescripción puede depender del modo en que se identifique la ventaja.

85 En el presente asunto, como la comprobación de la existencia de la ayuda debía efectuarse en función de los diferentes tipos impositivos aplicables en cada municipio en cuyo territorio France Télécom poseyera instalaciones, el Tribunal de Primera Instancia llevó a cabo, en el apartado 323 de la sentencia recurrida, un análisis del carácter anual del impuesto sobre actividades económicas y de las consecuencias que de ello se derivaban”.

De estas consideraciones del Tribunal de Justicia parece evidente que el plazo de prescripción debe computarse cada año respecto a la ayuda concretamente disfrutada en ese ejercicio, por lo que, por el hecho de que el acto jurídicamente vinculante que concede el derecho a la aplicación de la ayuda en un marco plurianual sea anterior en más de diez años a la actuación de la Comisión, esto no convierte en ayuda existente la totalidad de las cantidades que haya aplicado el contribuyente, sino solo aquéllas de las que se hubiera beneficiado con más de diez años de antelación a la actuación de la Comisión⁹⁹.

⁹⁹ COUTRELIS y CAUSSANEL prestan especial atención a la importancia de esta cuestión de la diferenciación entre ayudas nuevas y existentes, y manifiestan su preocupación por que no parece muy coherente con la finalidad del principio de seguridad jurídica al que atiende la figura de la prescripción una conclusión como la que alcanza el Tribunal de Justicia, aunque ellas habían analizado la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea que dio lugar a la que hemos comentado, si bien en este punto, con coincidentes. En su opinión, con esta interpretación del Tribunal de Justicia, “il est donc manifeste que les règles de prescription, dont la raison d’être est de procurer la sécurité juridique, n’atteignent pas ici leur objectif”. COUTRELIS, N. y CAUSSANEL, S. “Aides d’État existantes ou nouvelles: comment on peut en créer ou passer de l’une à l’autre sans (presque) le vouloir”, *Revue*

Dos conceptos relevantes que conviene tener en cuenta en este momento son el de régimen de ayudas y el de ayuda individual, porque, como hemos visto, en varios supuestos de los que dan lugar a ayudas existentes, el Reglamento (CE) N° 659/1999 hace referencia indistinta a los regímenes de ayudas y a las ayudas individuales.

Por régimen de ayudas tenemos que entender la disposición con arreglo a la cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como toda disposición con arreglo a la cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un periodo indefinido o por un importe ilimitado.

Por su parte, por ayuda individual hay que entender la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe ser objeto de notificación específica a la Comisión, bien por las condiciones en que se ha autorizado un régimen de ayudas bien por otros motivos diferentes.

La diferencia, por tanto, entre ayudas nuevas y ayudas existentes va a tener una trascendencia muy relevante tanto en cuanto a las normas de procedimiento que va a tener que seguir la Comisión como en lo que se refiere a las consecuencias que las decisiones de la Comisión van a tener que extraer cuando declaren una ayuda como tal.

Pero, dentro de las ayudas nuevas, hay que distinguir claramente lo que se considera una ayuda ilegal de las demás, puesto que se consideran ilegales las ayudas que se han concedido sin seguir el procedimiento de notificación a la Comisión previsto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, obviamente cuando se trate de ayudas que no encajan dentro de los supuestos recogidos en los Reglamentos de exención de esa obligación de notificación, pero también son ayudas ilegales las que, aun habiendo sido notificadas a la Comisión, se ejecutan sin esperar a la decisión de la Comisión que ponga fin al procedimiento.

La calificación como ilegal de una ayuda tiene dos consecuencias principales: por un lado, no existe un plazo máximo para que se lleve a efecto el procedimiento de investigación formal por parte de la Comisión; y por otro lado, cuando la Comisión declara que una ayuda ilegal es incompatible con el mercado interior, se va a imponer, con carácter general, a las autoridades que han concedido la ayuda la obligación de recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, con los intereses de la recuperación, salvo que un principio general del Derecho de la Unión Europea se oponga

Lamy Droit des Affaires, núm. 57, 2011, p. 36.

en el caso concreto a esa recuperación, como, por ejemplo, el principio de confianza legítima, al que luego haremos referencia.

El Reglamento (CE) N° 659/1999 establece, por un lado, normas de procedimiento para que la Comisión examine las ayudas notificadas, y por otro lado, normas específicas de procedimiento para el caso de las ayudas ilegales. Incluso, también va a regular cómo puede operar la Comisión en relación a las ayudas existentes, cuando tenga intención de evaluar su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

El procedimiento de evaluación de las ayudas notificadas está regulado en los artículos 2 a 9 del Reglamento (CE) N° 659/1999, y se basa, fundamentalmente, en la notificación de la medida por parte de las autoridades del Estado miembro con anterioridad a su concesión, a los efectos de que sea evaluada por parte de la Comisión, obligando el Derecho de la Unión al Estado miembro a que esa notificación se realice con la suficiente antelación y a que se facilite toda la información necesaria para que la Comisión pueda adoptar una decisión.

Este régimen se complementa con el establecimiento de una cláusula de suspensión que hace que la ayuda que deba ser objeto de notificación a la Comisión no pueda llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda.

El procedimiento de evaluación de una ayuda notificada tiene una primera fase en la que la Comisión debe hacer un análisis previo de la medida, análisis para el que tiene un plazo de dos meses desde que tenga a su disposición una notificación completa, ya que si el Estado miembro no ha facilitado toda la información precisa, la Comisión puede reclamársela y el plazo de dos meses no comenzará a computar hasta que la Comisión considere completa la notificación.

Este examen previo puede llevar a la Comisión a tres conclusiones: por un lado, a que no se dan en el caso concreto todos los elementos que requiere el concepto de ayuda, en cuyo caso, la Comisión debe concluir el procedimiento por medio de una decisión que declare que la medida notificada no es ayuda.

Una segunda alternativa es que la Comisión considere que la medida notificada constituye una ayuda pero no albergue dudas sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión por entender que cumple todos los requisitos para considerarla compatible en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o en sus disposiciones de desarrollo, en cuyo caso también tiene que concluir el procedimiento por medio de una decisión que declare que la medida es

compatible con el mercado interior, especificando el supuesto del Tratado en el que se ampara esta declaración, decisión que recibe la denominación de decisión de no formular objeciones.

Y el tercer supuesto es aquél en el que el examen preliminar de la Comisión le lleva a entender que estamos en presencia de una ayuda pero alberga dudas sobre su compatibilidad con el Tratado, en cuyo caso lo que tiene que hacer la Comisión es adoptar una decisión por la que decide incoar el procedimiento de investigación formal, que es el procedimiento previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En este caso, se comunica la decisión al Estado miembro de que se trate, concediéndole un plazo para que realice las observaciones que tenga por conveniente y se inserta en el Diario Oficial de la Unión Europea un anuncio para que cualquier interesado pueda presentar observaciones en el procedimiento.

Junto con la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, se suele requerir al Estado miembro para que comunique a los posibles beneficiarios de las ayudas las dudas que alberga la Comisión, a los efectos de que tengan en consideración la incertidumbre que planea sobre la aplicación de esa medida.

En caso de que no se haya producido ninguna decisión de la Comisión en el plazo de los dos meses desde que la notificación se considere completa, es decir, ni se haya declarado que no constituye ayuda, ni se haya emitido una decisión de no formular objeciones, ni tampoco se haya incoado el procedimiento de investigación formal, el Reglamento establece que el silencio de la Comisión debe interpretarse como una autorización de la ayuda.

En particular, se prevé que el Estado miembro puede ejecutar la medida notificada, pero para ello debe informar de estos extremos a la Comisión, a la que el Reglamento concede un plazo extraordinario de quince días hábiles para que emita una decisión respecto a la correspondiente ayuda.

Ya hemos visto al analizar los distintos tipos de ayudas, que cuando una ayuda ha sido autorizada de esta forma tácita, pasa a tener la consideración de ayuda existente.

El procedimiento de investigación formal tiene por objeto examinar en profundidad todas las circunstancias de la ayuda individual o del régimen de ayudas, garantizando el principio de contradicción al Estado miembro de que se trate, puesto que va a poder presentar sus observaciones a los argumentos y apreciaciones jurídicas que haya realizado la Comisión en la decisión por la que haya acordado la incoación de ese

procedimiento, y también podrá conocer y replicar las alegaciones que hayan realizado las partes interesadas.

Este procedimiento de investigación formal de ayudas notificadas no debería superar el plazo de dieciocho meses, aunque la Comisión deberá adoptar una decisión a la mayor brevedad posible, en cuanto disponga de todos los elementos precisos para ello. Incluso podrá requerir información a terceros, con el acuerdo del Estado miembro de que se trate, para obtener toda la información que necesite para adoptar un criterio definitivo sobre la cuestión.

Nuevamente el Reglamento dispone que el procedimiento de investigación formal debe acabar por medio de una decisión de la Comisión, que puede tener uno de los tres siguientes contenidos:

a) Puede acabar entendiendo la Comisión que no están presentes en el asunto de que se trate todos los elementos precisos para constituir una ayuda estatal, y en tal caso, así lo declarará, terminando el procedimiento por no constituir ayuda.

b) Puede considerar compatible la ayuda con alguna de las excepciones previstas en el Tratado y en el Derecho derivado, en cuyo caso concluirá el procedimiento con una decisión, que se conoce como decisión positiva, y que puede suponer simplemente declarar la compatibilidad de la ayuda o declararla compatible siempre que se respeten determinadas condiciones que debe precisar en la decisión.

c) O puede entender que la ayuda es incompatible con el mercado interior, en cuyo caso emitirá una decisión negativa, y el Estado miembro de que se trate no podrá ejecutar la ayuda.

Si se supera el plazo de dieciocho meses sin que la Comisión adopte una decisión, el Estado miembro de que se trate podrá intimar a la Comisión a que se pronuncie, lo que deberá hacer en el plazo de dos meses, sin poder realizar indagaciones adicionales, aunque el Reglamento prevé que en caso de que la Comisión no considere plenamente acreditada la concurrencia de una causa de compatibilidad de la ayuda, esta decisión será negativa.

El Estado miembro de que se trate puede retirar la notificación en cualquier momento anterior a que la Comisión adopte una decisión, lo que implicará el archivo del procedimiento que se esté llevando a efecto para analizar la compatibilidad de la ayuda, y consecuentemente la imposibilidad de su ejecución.

El Reglamento (CE) N° 659/1999 dedica otro capítulo a la manera en la que la Comisión puede o debe investigar las medidas que pueda considerar ayudas y que no hayan sido notificadas por el Estado miembro, por lo que estaremos en presencia de ayudas ilegales. Este procedimiento se puede iniciar de oficio o por medio de una denuncia presentada por una parte interesada, que es cualquier Estado miembro o cualquier persona, empresa o asociación de empresas cuyos intereses puedan verse afectados por la concesión de una ayuda y, concretamente, el beneficiario de la misma, las empresas competidoras y las asociaciones socio-profesionales.

Es más, el Reglamento establece la obligación que tiene la Comisión de investigar cualquier denuncia que haya sido presentada por una parte interesada, pero el Derecho de la Unión no reconoce un derecho general para cualquier empresa o particular a que sus denuncias sean analizadas por la Comisión, que sólo estará obligado a ello cuando el denunciante tenga la consideración de parte interesada.

El procedimiento de análisis de ayudas ilegales sigue, más o menos, los mismos trámites que el procedimiento para ayudas notificadas, aunque se prevé la posibilidad de que la Comisión adopte una decisión provisional en la que ordene la suspensión de la ejecución de la ayuda, o incluso la recuperación provisional de las cantidades que hubieran disfrutado los beneficiarios, cuando sea urgente y relevante para garantizar el mantenimiento de las condiciones de plena competencia en el mercado interior.

Por lo demás, la Comisión está investida de las mismas facultades y obligaciones en el caso de los procedimientos de ayudas ilegales, que pueden concluir de la misma manera que el procedimiento de ayudas notificadas, considerando en un primer momento que no es ayuda la medida analizada, declarándolo como tal por medio de decisión, o que es compatible y por lo tanto emitiendo una decisión de no formular objeciones, o dictando una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal. Y este procedimiento de investigación formal puede concluir también con una de las tres decisiones posibles que hemos comentado al hablar de las ayudas notificadas (no ayuda, decisión positiva, con o sin condiciones, o decisión negativa).

La especialidad que se da en el caso de las ayudas ilegales es que el Reglamento establece que la Comisión no está vinculada por los plazos que se han previsto en garantía de los Estados miembros en los supuestos de ayudas notificadas, por lo que podrá desarrollarse el procedimiento por todo el tiempo que considere preciso la Comisión, aunque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sí le ha puesto una cierta limitación a la Comisión en este caso al establecer que no puede prorrogarse innecesariamente el desarrollo del procedimiento, pues ello puede implicar que la ayuda acabe considerándose como existente a los efectos de recuperación, pero, como luego

veremos al hablar de las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales, esta vía no es seguida a menudo por el Tribunal de Justicia.

Ahora bien, como también hemos anticipado anteriormente, si el procedimiento de investigación formal de ayudas ilegales concluye con una decisión negativa, declarando su incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, ello va a provocar no solamente la imposibilidad de seguir aplicando el régimen de ayudas, que debe ser suprimido, sino que va a aparejar la obligación de recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, que no hayan llegado a tener la consideración de ayuda existente como consecuencia de la prescripción del ejercicio de las potestades de la Comisión en este ámbito.

Es crucial, a estos efectos, el artículo 14 del Reglamento (CE) N° 659/1999, que dispone lo que sigue:

"Artículo 14 Recuperación de la ayuda

1. Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda (denominada en lo sucesivo «decisión de recuperación»). La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario.

2. La ayuda recuperable con arreglo a la decisión de recuperación devengará intereses calculados a un tipo adecuado que fije la Comisión. Los intereses se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación.

3. Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pueda disponer, de conformidad con el artículo 185 del Tratado, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho comunitario".

En este precepto se contienen dos de las cuestiones fundamentales de las decisiones negativas sobre ayudas ilegales: por un lado, la obligación de recuperación junto con sus intereses, materia que será desarrollada en el Reglamento de la Comisión (CE) 794/2004, al que anteriormente hicimos alusión, recuperación que solamente va a poder no ordenar la Comisión cuando se oponga a un principio general del Derecho de la Unión; y por otro lado, la regla de que la recuperación la llevará a efecto la autoridad competente del Estado miembro de que se trate, por los procedimientos que marque su Derecho interno, siempre que permitan una ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión.

El primer aspecto, la obligación de recuperación, va a plantear dos cuestiones muy relevantes: por un lado, cuáles son los principios del Derecho de la Unión que

implican que no debe procederse a la recuperación, aspecto éste que ha sido desarrollado fundamentalmente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Y por otro lado, el propio cálculo de las cantidades a recuperar y de los intereses de la recuperación, cuya metodología de determinación es uniforme en todos los Estados miembros porque está regulada en disposiciones del Derecho de la Unión.

Y la segunda cuestión, la del procedimiento de recuperación, va a plantear también interesantes cuestiones, tanto por la renuncia que ha realizado el Derecho derivado a establecer los cauces procedimentales para llevar a cabo la recuperación, quizás en coherencia con el principio de subsidiariedad, como porque los Estados miembros tienen una obligación de resultado, conseguir la recuperación de manera inmediata y efectiva, es decir, respetando lo que se ha dado en denominar el efecto útil de la Decisión de la Comisión, y para ello deben aplicar sus propias normas de procedimiento internas, que se deben aplicar excepto que su aplicación implique que la Decisión no se ejecuta de manera inmediata y efectiva, lo que, en ausencia de un procedimiento *ad hoc* de recuperación de ayudas regulado por las autoridades del Estado miembro, generan la incertidumbre de qué preceptos del Derecho del Estado miembro deben aplicarse y cuáles no para garantizar la eficacia del Derecho de la Unión.

En nuestro caso, hasta la fecha, no se ha regulado un procedimiento interno de recuperación de ayudas estatales y eso ha planteado diversas cuestiones muy relevantes en relación con el proceso de recuperación, con los trámites que deben llevarse a cabo en el curso del mismo, tanto por el propio desarrollo de los procedimientos administrativos de recuperación, como por su interacción con procesos judiciales contencioso-administrativos, incluso, concursales, lo que ha dado lugar a controversias muy interesantes, como detallaremos en el apartado dedicado a las Normas Forales fiscales y las ayudas estatales.

No obstante, sí es importante destacar que, tras las recomendaciones del Consejo de Estado y a consecuencia de los problemas planteados por la ejecución de las Decisiones de la Comisión que ordenan la recuperación de ayudas estatales, en la reforma parcial de la Ley General Tributaria, cuyo proyecto de Ley ha sido aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión del 17 de abril de 2015, se propone la incorporación de un nuevo Título VII a esa Ley General, dedicado a la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario¹⁰⁰, que pretende subsanar esa omisión de un

¹⁰⁰ Un primer análisis doctrinal del proyecto de reforma parcial de la Ley General Tributaria en este aspecto lo encontramos en MORENO GONZÁLEZ, S. "La recuperación de las ayudas de estado de carácter

procedimiento interno de recuperación, cuya justificación encontramos en los siguientes párrafos de la exposición de motivos de ese proyecto de Ley:

“Por otra parte se introduce un nuevo título en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través del cual se adapta la misma a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales e incompatibles.

Las Decisiones de la Comisión Europea exigiendo la recuperación de ayudas de estado son obligatorias en todos sus términos para sus destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.

En el caso español, la normativa interna no prevé ningún procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario, carencia que el presente texto viene a solventar. Para ello, y como una manifestación adicional del carácter codificador de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se introduce un nuevo título en la misma regulador de los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación en este ámbito.

En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 14 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado.

Dichos principios inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación y justifican sus principales peculiaridades:

- la posibilidad de modificar actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea,*
- la consideración de las deudas tributarias resultantes como no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento.*

Se incorporan, además, reglas especiales de prescripción impuestas por normativa comunitaria, no siendo por tanto aplicables los plazos de prescripción internos en relación con la deuda tributaria resultante exclusivamente de la ejecución de la decisión.

Se crean dos tipos de procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación, aplicándose uno u otro en función de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la decisión. La aplicación de uno u otro dependerá de si la ejecución de la decisión influye o no en la cuantificación o liquidación de la deuda tributaria.

No obstante, también se podrán ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben también otras obligaciones u otros elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto de la decisión de recuperación”.

Esta regulación no va a resultar de aplicación en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco porque el Concierto Económico atribuye la competencia para mantener, establecer y regular el régimen tributario a las instituciones competentes de los Territorios Históricos, pero es de suponer que procederán igualmente a regular en su Norma Foral General Tributaria un procedimiento de recuperación de ayudas estatales de carácter fiscal, guiándose además por la experiencia acumulada en

tributario, panorama actual y propuestas de futuro”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2015, p. 21-76. La autora valora positivamente el establecimiento de un procedimiento específico para la recuperación de ayudas pero se hace eco de diferentes críticas al mismo, sobre todo, porque considera insatisfactorio que en todo momento se pretenda dar primacía a la normativa europea de ayudas estatales y al respeto a las reglas de libre competencia en caso de conflicto con otros principios jurídicos de primer orden, siendo incluso partidaria de que se produzca una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en este ámbito.

la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de las medidas fiscales a que aludiremos en el apartado correspondiente al régimen de ayudas estatales y las Normas Forales fiscales, adaptado a la singularidad de la Administración foral y a la experiencia acumulada en los asuntos mencionados.

El Reglamento (CE) N° 659/1999 regula, por último, el tratamiento que debe darse por parte de la Comisión a las ayudas existentes. El artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece la facultad de la Comisión para examinar permanente los regímenes de ayudas, en colaboración con los Estados miembros, y eso incluye el seguimiento y la revisión de las ayudas existentes.

En este sentido, si la Comisión aprecia que un régimen de ayudas existentes no es compatible con el mercado interior o ha dejado de serlo por la propia evolución del régimen de ayudas estatales, dará audiencia al Estado miembro afectado y podrá proponerle la adopción de medidas apropiadas, medidas que pueden consistir en una modificación de fondo del régimen de ayudas, la fijación de requisitos de procedimiento, o la supresión del régimen de ayudas.

Respecto a esta propuesta de la Comisión, el Estado miembro tiene dos opciones, aceptar las medidas apropiadas y ajustarse a la propuesta de la Comisión, puesto que la aplicación de las medidas apropiadas deviene en obligatoria para ese Estado miembro si acepta la propuesta de la Comisión, o no estar conforme, lo que le da la posibilidad a la Comisión de iniciar el procedimiento de investigación formal siguiendo las reglas que hemos explicado para el caso de las ayudas notificadas por los Estados miembros, pudiendo concluir mediante una decisión positiva, con o sin condiciones, o mediante una decisión negativa, pero en el caso de las ayudas existentes una decisión negativa no puede llevar aparejada la obligación de recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios, ya que esa recuperación sólo cabe en el caso de ayudas ilegales.

Por lo demás, el Reglamento (CE) N° 659/1999 establece otras disposiciones como las que le sirven a la Comisión para tramitar las denuncias que pueda recibir sobre ayudas ilegales de partes interesadas, así como normas por las que se atribuye competencia a la Comisión para requerir información a las autoridades de los Estados miembros o a terceros, así como para realizar visitas de inspección cuando las circunstancias así lo requieran.

Por su parte, el Reglamento de la Comisión (CE) 794/2004 establece normas concretas instrumentales sobre cómo tramitar las notificaciones de ayudas, qué impresos hay que cumplimentar, cómo deben transmitirse a la Comisión (mediante la plataforma informática SANI o *State Aid Notification Interface*), cómo se tramitan las denuncias

presentadas por las partes interesada, cómo publicar informes anuales sobre ayudas estatales por parte de la Comisión, cómo se computan los plazos en los procedimientos de ayudas y cuál es la metodología para determinar los intereses de la recuperación en los supuestos de ayudas ilegales en los que la decisión negativa de la Comisión ordene a las autoridades competentes del Estado miembro afectado la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

A este respecto, el artículo 9 del Reglamento de la Comisión (CE) 794/2004 dispone lo siguiente:

“Artículo 9 Método para fijar el tipo de interés

1. Salvo disposición contraria en una decisión específica, el tipo de interés que se empleará a fin de recuperar las ayudas estatales concedidas contrariamente a lo dispuesto en el artículo 88, apartado 3, del Tratado, será un tipo anual fijado por la Comisión con antelación a cada año natural.

2. El tipo de interés se calculará añadiendo 100 puntos básicos al tipo del mercado monetario a un año. Cuando no se disponga de esos tipos se utilizará el tipo del mercado monetario a 3 meses o, a falta de este, el rendimiento de los bonos del Estado.

3. A falta de datos fidedignos sobre el mercado monetario o sobre el rendimiento de los bonos o de datos equivalentes o en circunstancias excepcionales, la Comisión podrá, en estrecha cooperación con el Estado miembro o los Estados miembros interesados, fijar un tipo de interés de aplicación general a efectos de recuperación basado en un método diferente y en la información de que disponga.

4. El tipo de interés de aplicación general a efectos de recuperación se revisará una vez al año. El tipo básico se calculará sobre la base del tipo del mercado monetario a un año registrado en septiembre, octubre y noviembre del año de que se trate. El tipo calculado por este procedimiento se aplicará durante todo el año siguiente.

5. Además, y a fin de tener en cuenta las variaciones significativas y súbitas, se procederá a una actualización cada vez que el tipo medio, calculado sobre los tres meses anteriores, se desvíe más de un 15 % del tipo en vigor. Este nuevo tipo será aplicable a partir del primer día del segundo mes siguiente a los meses utilizados para el cálculo”.

Los tipos de interés de la recuperación se determinan por parte de la Comisión y se publican periódicamente en el Diario Oficial de la Unión Europea para general conocimiento, y su aplicación debe realizarse conforme a las pautas que establece el artículo 11 del mencionado Reglamento, cuando dispone lo siguiente:

“1. El tipo de interés que deberá aplicarse será el tipo aplicable en la fecha en que la ayuda ilegal se puso por primera vez a disposición del beneficiario.

2. Se aplicará un tipo de interés compuesto hasta la fecha de recuperación de la ayuda. A los intereses devengados el año anterior se aplicarán intereses cada año posterior.

3. El tipo de interés contemplado en el apartado 1 se aplicará a lo largo de todo el período hasta la fecha de recuperación. Sin embargo, cuando haya transcurrido más de un año entre la fecha en que por primera vez se puso a disposición del beneficiario la ayuda ilegal y la fecha de recuperación de la ayuda, el tipo de interés se calculará en intervalos de un año, tomando como base el tipo vigente en el momento del nuevo cálculo del tipo”.

De esta forma, vemos que el restablecimiento de la competencia, que había sido distorsionada con ocasión de la concesión de la ayuda por parte del Estado miembro de que se trate, exige que las cantidades disfrutadas por los beneficiarios se recuperen de

manera inmediata y efectiva, y que esa recuperación incluya unos intereses que se calculan de una manera uniforme dentro de la Unión Europea, sin atender, en este caso, a las normas específicas que sobre intereses de demora existan en las legislaciones internas de los Estados miembros.

Todas las decisiones de la Comisión, pero sobre todo las positivas que establecen condiciones a los Estados miembros y las negativas, son susceptibles de recursos de anulación ante el Tribunal General de la Unión Europea conforme al procedimiento establecido en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que pueden ser interpuestos tanto por el Estado miembro afectado como por cualesquiera otras partes interesadas, y en este sentido, se reconoce legitimación a las autoridades del Estado miembro que se vean directamente concernidas por la Decisión de la Comisión, como puede ser el caso de autoridades regionales, y por las empresas a las que afecte la Decisión de la Comisión.

Obviamente un competidor o el denunciante podrá recurrir una decisión de la Comisión que declare que la medida no es ayuda o que la declare compatible con el mercado interior, también ante el Tribunal General de la Unión Europea y por el mismo procedimiento del recurso de anulación del artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Los recursos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tanto ante el Tribunal General como ante el Tribunal de Justicia, no tienen efectos suspensivos de los actos contra los que se interponen, como ya expusimos, por lo que las autoridades del Estado miembro de que se trate tendrán que ejecutar en sus propios términos la Decisión de la Comisión, aun cuando la recurran ante el Tribunal General de la Unión Europea.

La sentencia que dicte el Tribunal General de la Unión Europea en los recursos planteados podrá ser objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero sin que el recurso se pueda fundar en motivos de hecho, sino solamente en infracciones del Derecho de la Unión Europea en las que haya podido incurrir el Tribunal General o en supuestos en los que la sentencia del Tribunal General haya realizado una desnaturalización de los hechos probados que lleve a unas conclusiones diferentes a las que resultarían de una correcta apreciación de los mismos.

Por su parte, la Comisión Europea está encargada por los Tratados de velar por el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, así como de sus propias Decisiones, y por ello, vigilará que los Estados miembros destinatarios de sus decisiones positivas con condiciones o de sus decisiones negativas con orden de recuperación en materia de ayudas estatales se ejecuten en sus propios términos y dentro de los plazos que la

Comisión establezca en la propia decisión, tanto para informar a la Comisión del proceso de ejecución como para completar la misma.

Si el Estado miembro no está ejecutando correctamente la Decisión de la Comisión, ésta podrá plantear un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante la apertura del correspondiente expediente de infracción, procedimiento que terminará con una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que se determine si el Estado miembro ha cumplido adecuadamente la Decisión de la Comisión o no, y en este último caso, la declaración de incumplimiento de las obligaciones que le incumben en función del Derecho de la Unión conllevará la obligación de ejecución de la sentencia en los términos que la misma haya determinado.

Si el Estado miembro sigue sin cumplir la Decisión de la Comisión una vez publicada la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el recurso de incumplimiento, atendiendo obviamente a las precisiones que haya podido realizar el Tribunal de Justicia en la sentencia, la Comisión podrá interponer un nuevo recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, esta vez, al amparo de lo dispuesto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con la solicitud de imposición de sanciones a tanto alzado y de multas coercitivas al Estado miembro de que se trate.

En realidad, estos procedimientos de recursos de incumplimiento son los mismos que los que hemos mencionado en el ámbito de la armonización fiscal y en el de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero suelen plantear mayores problemas porque las decisiones negativas de la Comisión en materia de ayudas estatales con orden de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios suelen implicar dificultades mucho más acusadas de ejecución, sobre todo, cuando afectan a un régimen de ayudas y son muchos los beneficiarios de los que hay que recuperar las cantidades disfrutadas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no está vinculado por el importe de las sanciones y multas que solicite la Comisión Europea al presentar su recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sino que es libre de determinar la sanción y la multa que corresponda en función de diferentes criterios, pero atendiendo en lo esencial a la importancia de las normas del Derecho de la Unión Europea infringidas por el Estado miembro de que se trate, la gravedad del incumplimiento y su persistencia.

Aun así, la Comisión sí ha hecho públicos unos criterios sobre cómo determina las sanciones a tanto alzado y las multas coercitivas que solicita del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los supuestos de los recursos de incumplimiento planteados al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que se contienen en las siguientes comunicaciones:

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN sobre la aplicación del artículo 260, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (SEC (2010) 1371 final).

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN sobre la actualización de los datos para calcular las sumas a tanto alzado y las multas coercitivas que propondrá la Comisión al Tribunal de Justicia en los procedimientos de infracción (C (2014) 6767 final).

La reforma del Reglamento (CE) N° 659/1999 llevada a cabo en el año 2013 como consecuencia del plan de acción para la modernización de las ayudas estatales ha incorporado, en último término, un precepto para coordinar la actuación de la Comisión Europea y de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, dada la importancia de las cuestiones relativas a las ayudas estatales y el destacado papel que juegan en este ámbito los tribunales nacionales, que tienen que juzgar la conformidad a Derecho de los actos de recuperación, que pueden encontrarse demandas para que apliquen en sus procedimientos decisiones de la Comisión en materia de ayudas estatales y que extraigan el efecto útil de las mismas, sobre todo, en cuestiones relativas a la competencia.

Así, se ha incorporado un artículo 23 bis al Reglamento (CE) N° 659/1999 con el siguiente contenido:

“Artículo 23 bis Cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales

1. Para la aplicación del artículo 107, apartado 1, y del artículo 108 del TFUE, los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros podrán solicitar a la Comisión que les remita la información que obre en su poder o les transmita sus dictámenes sobre cuestiones relativas a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales.

2. Cuando la aplicación coherente del artículo 107, apartado 1, o del artículo 108 del TFUE lo requiera, la Comisión, por propia iniciativa, podrá presentar observaciones por escrito a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros con competencias para aplicar las disposiciones sobre ayudas estatales. Con el permiso del correspondiente órgano jurisdiccional también podrá presentar observaciones verbales.

Antes de presentar formalmente sus observaciones, la Comisión comunicará su intención al Estado miembro interesado.

Solamente con objeto de preparar sus observaciones, la Comisión podrá solicitar al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro que le transmita toda la documentación a disposición del órgano jurisdiccional necesaria para evaluar el asunto”.

Este precepto establece dos canales de comunicación entre la Comisión y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, tanto en el sentido de que los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros pueden solicitar a la Comisión los datos y la

información que obren en su poder sobre asuntos de ayudas estatales en los que tenga que pronunciarse ese órgano jurisdiccional o, incluso, que le aporte dictámenes sobre las cuestiones de ayudas estatales que puedan tener relevancia para la resolución del procedimiento judicial del Estado miembro, como en el sentido de la propia participación de la Comisión en los procedimientos judiciales internos cuando estime que la aportación de sus observaciones puede ser relevante para que la resolución del órgano jurisdiccional del Estado miembro sea coherente con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales.

Desde esta última perspectiva, la modificación del Reglamento (CE) N° 659/1999 trata de perfilar a la Comisión como una especie de *amicus curiae* para los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, de forma que las resoluciones de los mismos se encuentren perfectamente alineadas con las disposiciones del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales y no impliquen, por sí mismas, un incumplimiento de alguna decisión de la Comisión, teniendo presente además que, en muchas ocasiones, el régimen jurídico de las ayudas estatales y, sobre todo, las apreciaciones sobre la compatibilidad de las ayudas, plantean cuestiones de una gran complejidad en las que el criterio de la Comisión es determinante.

B) La aplicación del régimen de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas.

Todo lo que acabamos de exponer es aplicable en todos los supuestos de ayudas estatales, es decir, tanto cuando nos encontramos con subvenciones directas a las empresas, o cuando las autoridades públicas intervienen otorgando garantías a las mismas, o cuando la medida en cuestión tiene que ver con una actuación en el mercado a precios diferentes a los del propio mercado, pero también estos criterios son aplicables cuando la ayuda está constituida por una medida fiscal.

Ahora bien, el ámbito tributario presenta importantes diferencias con los demás, puesto que los propios principios del ordenamiento tributario introducen modificaciones respecto a lo que puede considerarse el régimen jurídico ordinario de las ayudas estatales, tanto en cuanto al propio concepto de ayuda, puesto que la distinción entre norma general y medida selectiva puede plantear cuestiones específicas en el ámbito fiscal, pero sobre todo en relación con la compatibilidad de las medidas y con la propia evaluación de las mismas que puede realizar la Comisión, a lo que se añade la dificultad de precisar algunas normas de aplicación en el ámbito de las ayudas estatales o incluso

la propia cuantificación de la ayuda cuando la medida que se ha considerado como tal se incardina en el esquema de liquidación de un determinado impuesto¹⁰¹.

En realidad, la disciplina europea de las ayudas estatales afecta por igual a las normas fiscales que al resto de ámbitos jurídico-económicos en los que pueden concederse ayudas, y su regulación se ha realizado de manera conjunta para las ayudas, cualquiera que sea su forma, desde la aprobación del Tratado de Roma en 1957, pero lo cierto es que hasta finales de la década de los años noventa del pasado siglo, la actuación de la Comisión Europea en materia de ayudas estatales en el ámbito fiscal era casi testimonial, por no decir nula.

Sería el ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 el que daría un impulso relevante a la actuación de la Comisión en este ámbito, lo mismo que sirvió para poner en marcha el primer paquete de armonización fiscal en el ámbito de los impuestos directos o para aprobar el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial y poner en marcha el grupo de trabajo preparatorio del ECOFIN para analizar estas cuestiones, como tuvimos ocasión de analizar en más detalle en la Parte I del presente trabajo.

En las conclusiones del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 consta expresamente que el Consejo *“tomó nota del compromiso de la Comisión sobre las ayudas de Estado de tipo fiscal”*¹⁰², lo que se tradujo en la incorporación de una letra J al Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial aprobado como anexo a la Resolución del Consejo de esa fecha, con el siguiente contenido:

“Ayudas de Estado

J. El Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados. Sin perjuicio de lo previsto en el Derecho comunitario ni de los objetivos del Tratado, el Consejo toma nota de que la Comisión se compromete a publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, tras presentar un proyecto a los expertos de los Estados miembros en el marco de una reunión multilateral; el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las

¹⁰¹ Un análisis de la evolución de la doctrina de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del concepto de ayuda estatal en relación con las normas relativas a la imposición directa lo encontramos en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 324, 2012, p. 35-50.

¹⁰² En realidad, la doctrina ya puso de manifiesto que la Comisión había sido muy laxa en la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa en los primeros tiempos. Por ejemplo, PALAO nos recuerda que *“Sin embargo, la Comisión utilizó en los primeros años sus competencias sobre ayudas de Estado con cierta tolerancia en materia fiscal, especialmente en el campo de la imposición directa, reservada en principio -aunque la situación está cambiando de manera acelerada- a la competencia exclusiva de los Estados. Como ejemplo de esta actitud tolerante se citan los casos del Impuesto sobre Sociedades (Corporation Tax) irlandés y de los centros de coordinación belgas. Irlanda estableció en 1980 un tipo reducido del 10% (el tipo ordinario era el 45%) para las sociedades que obtuviesen en ese país rentas derivadas de actividades industriales que en los años siguientes se fue extendiendo a otras actividades ficticiamente consideradas industriales, tales como ciertas actividades agrícolas, servicios informáticos y actividades navieras. La Comisión no abrió ninguna investigación en aplicación de las normas sobre ayudas de Estado. Por su parte, los centros de coordinación belgas fueron autorizados por la Comisión en 1984 por considerar que no favorecían a ningún sector en competencia”*. PALAO TABOADA, C. “Ayudas de estado y competencia fiscal dañina”, *Fórum Fiscal de Bizkaia*, diciembre, 2008, p. 29.

citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado".

De estas conclusiones del Consejo quedaba claro que la Comisión iba a hacer pública en 1998 una Comunicación con sus directrices para aplicar las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, y que además iba a mantener una actitud muy rigurosa con los regímenes fiscales que constituyeran ayudas estatales, advirtiendo de que procedería a vigilar tanto los regímenes fiscales entonces existentes como los que pudieran ponerse en vigor en el futuro para garantizar una aplicación uniforme de la disciplina europea de ayudas estatales en el ámbito fiscal en todos los Estados miembros, pese a que la fiscalidad siguiera siendo una competencia exclusiva de los Estados miembros, porque solamente pueden ejercitarla con respeto a las normas del Tratado, y entre ellas, a las de ayudas estatales.

Esta declaración del Consejo sirvió para que la Comisión tuviera el máximo respaldo político de los Estados miembros para desarrollar una beligerante política de persecución de los regímenes fiscales que cumplieran los requisitos para ser considerados como ayudas estatales, lo que explica que en los últimos años de la década de los noventa del pasado siglo y en todo lo que llevamos de siglo XXI la Comisión haya multiplicado los expedientes abiertos en relación con medidas fiscales, algo que de hecho estamos viendo hoy en día que también se ha intensificado en relación con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Hay que tener presente, como hemos expuesto al mencionar las normas sobre libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que la Comisión Europea, mediante el ejercicio de las competencias que le reconoce el Tratado en ámbitos horizontales como éste, puede ejercer una limitación o una modulación *de facto* de las competencias tributarias de los Estados miembros que supone un medio de conseguir una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, una especie de armonización fiscal, claro está que desde una perspectiva negativa, es decir, declarando lo que no pueden hacer los Estados¹⁰³.

¹⁰³ SOLER ROCH, sin embargo, no comparte la idea de que nos encontremos ante un proceso que pueda calificarse de armonización negativa, "y ello, no sólo, porque no comparto que sea ésta la función o la intención ni de la Comisión ni del Tribunal, sino sobre todo, porque considero que, a pesar del número de asuntos y la consolidación de una línea interpretativa, la jurisprudencia del TJCE es, todavía y en buena medida, un "goteo" de casos que los Estados miembros hoy por hoy, prefieren probablemente asumir como un "riesgo previsible", antes que como un factor que condicione, decisiva y apriorísticamente, sus políticas fiscales". SOLER ROCH, M.T. "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *op. cit.*, p. 144. En mi opinión, este elemento es consustancial a toda armonización negativa, puesto que la misma se produce precisamente caso a caso, a medida que los órganos que pueden enjuiciar la aplicación de una regulación van resolviendo los asuntos que tienen encima de la mesa, y precisamente ése es el mayor problema de esta manera de proceder, que no

La política fiscal, sobre todo, en materia de imposición directa, es una competencia de los Estados miembros, que se resisten a ceder a las instituciones de la Unión Europea, prueba de lo cual son los escasos avances que se han producido en la armonización fiscal en este ámbito, pero también es cierto que cada uno de los Estados miembros no quiere perder su iniciativa en este ámbito pero tampoco quiere que los demás desarrollen una política fiscal muy agresiva o muy competitiva, por lo que se acaban debatiendo entre el deseo de mantener esta herramienta política bajo su control y la intención de limitar el ejercicio del mismo, por lo menos, por lo que se refiere a los demás Estados, lo que ineludiblemente implica también una limitación de la capacidad del propio Estado.

Esta pulsión entre la autonomía propia de cada Estado y el deseo de limitar el ejercicio del poder tributario de los demás, sobre todo, para no perder competitividad internacional en este ámbito, es la que ha ido otorgando a la Comisión el permiso del Consejo para desarrollar de una manera mucho más agresiva y contundente sus competencias en materia de ayudas estatales en relación con los regímenes fiscales de los Estados miembros.

De hecho, el comienzo del desarrollo de esta política, incluso antes del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, como ya hemos visto al tratar de la Decisión 93/337/CEE, no suponía un nítido ejercicio autónomo de las potestades en materia de ayudas estatales, para cuyo ejercicio en el ámbito fiscal en realidad no necesitaba autorización alguna del Consejo desde un punto de vista jurídico, sino más bien una insinuación en un ámbito en supuestos en los que se había dado preponderancia a otro título competencial, como en la Decisión mencionada, en la que la base del análisis de la Comisión se realiza en atención a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y solamente como una reflexión final se apunta a que, una vez constatada esa restricción no justificada a la libertad fundamental, la misma podía implicar igualmente una ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como luego desarrollaremos en más detalle.

Lo mismo sucede con el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial, ya que la clave de actuación de la Comisión y del Consejo se centra en las medidas que

permite generar un cuerpo de principios que orienten la actuación de los poderes competentes, que tienen que extraerlos de los pronunciamientos individuales. En la actualidad, además, creo que la conciencia de las distintas Administraciones sobre las consecuencias de los expedientes de ayudas estatales en materia fiscal ha aumentado de una manera muy relevante, buena prueba de lo cual puede obtenerse a partir de la inclusión de cláusulas suspensivas en los proyectos normativos que pueden incorporar elementos de ayuda estatal.

Por su parte, en relación con la aplicación de las normas sobre ayudas estatales HERRERA MOLINA y VILLAR EZCURRA sí entienden que la actuación de la Comisión Europea en este ámbito implica una actuación de armonización negativa, en HERRERA MOLINA, P.M. y VILLAR EZCURRA, M. "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa", *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 2.425-2.450.

puedan constituir competencia fiscal perniciosa entre los diferentes Estados miembros, y se arbitra un mecanismo de colaboración en el seno del Consejo para comprometerse a revisar todos los regímenes fiscales preferenciales, identificar los que se consideren perniciosos y posteriormente comprometerse a no ampliar esos regímenes, no establecer nuevos que puedan tener características similares, y en último término, a dismantelarlos progresivamente.

Pero como vemos, a la vez que se hace hincapié en esta cuestión, el Consejo hace referencia a la política de ayudas estatales, es consciente de que algunas medidas recogidas en el ámbito del Código de Conducta pueden cumplir igualmente los requisitos del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para tener la consideración de ayudas estatales, y a partir de esta conexión, se mandata a la Comisión desde un punto de vista político para que desarrolle sus competencias en este ámbito y aplique la regulación del Tratado con todo rigor.

No olvidemos que la política de ayudas estatales se considera que evoluciona de modo gradual, que se aplica paulatinamente para conseguir un mercado interior más robusto y con menos obstáculos a su realización, y que medidas que en un determinado momento no se han considerado ayudas o, más bien, se han considerado compatibles con el mercado interior, pueden dejar de ser tratadas de esta manera, atendiendo a ese concepto muy indeterminado de la evolución del mercado interior, concepto de difícil precisión y contenido porque realmente hay que tener presente que las normas que delimitan el concepto de ayuda se han mantenido invariables desde el año 1957, y salvo que los mercados concretos no estuvieran abiertos a la competencia y se vayan liberalizando, en principio, no existen otras razones jurídicas para pensar en que una evolución del mercado interior modifique la caracterización como ayuda estatal de una determinada medida o no.

En cuanto a la compatibilidad es distinto porque ella depende de los criterios que establezca en cada momento la Comisión para ver si una determinada medida persigue otros objetivos legítimos conforme al Tratado y al Derecho derivado y, en consecuencia, es merecedora de la declaración de compatibilidad, que, como ya hemos recordado, es competencia exclusiva de las instituciones de la Unión Europea.

No obstante, es lo cierto que el ECOFIN expresamente invita a la Comisión a aplicar con el máximo rigor en el ámbito fiscal las normas sobre ayudas estatales del Tratado, lo que, aunque desde un punto de vista jurídico no era preciso, sí lo era desde la perspectiva política, porque no olvidemos que aunque el Tratado reconoce un papel de primer orden a la Comisión en la disciplina de las ayudas estatales, también lo es que reserva al Consejo la posibilidad de modificar el criterio de la Comisión y considerar

compatible una ayuda que la Comisión pretenda cuestionar, lo que acabaría produciendo una desautorización política grave de la actuación de la Comisión, y por ello, adquiere una dimensión relevante la intervención del Consejo en diciembre de 1997 y el mandato que otorga a la Comisión, que debe entenderse como un respaldo político de primer orden.

Pero la evolución posterior de la aplicación por parte de la Comisión de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas hace que se independice su ejercicio de otros ámbitos como el de las libertades fundamentales o el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial, y acabe dotado de una singularidad propia, hasta el punto de que hoy en día la Comisión analiza muchos regímenes fiscales de los Estados miembros exclusivamente desde una perspectiva de las normas sobre ayudas estatales, y tal práctica ha adquirido carta de naturaleza, con el respaldo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la práctica de la Comisión, incluso en supuestos en los que la actuación de la Comisión no se ha desarrollado en unos términos completamente ortodoxos.

Recientemente, sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea parece haber sido consciente de los peligros que puede implicar una extensión excesiva del concepto de ayuda estatal en el ámbito fiscal, y también podemos observar, como expondremos al hablar de la selectividad material, una doctrina incipiente que trata de modular el alcance de las potestades de la Comisión a la hora de apreciar el concepto de ayuda estatal.

En cualquier caso, la Comisión cumplió el mandato del Consejo y publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el 10 de diciembre de 1998 su Comunicación de la Comisión 98/C 384/03 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que sería la base sobre la que iba a actuar sus potestades en materia de ayudas estatales en este ámbito en los siguientes años.

Esta comunicación está llamada a ser derogada por el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda, puesto que su contenido, actualizado conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se integra en la misma, pero ha sido un elemento esencial sobre el que se ha construido la actuación de la Comisión en la materia que nos ocupa desde finales de los años noventa del siglo pasado hasta la actualidad.

La exposición de motivos de la Comunicación deja bien claro cuál es la razón de su emisión y cuál es la línea que piensa seguir la Comisión en este ámbito, cuando se expresa en los siguientes términos:

“1. A raíz de un amplio debate sobre la necesidad de actuar de forma coordinada a nivel comunitario para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 1 de diciembre de 1997 aprobó una serie de conclusiones y dio su conformidad a una resolución relativa a un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas (en lo sucesivo, «código de conducta»). Con este motivo, la Comisión se comprometió a elaborar unas directrices relativas a la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y «a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas». El código de conducta mejorará la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. Las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosa.

2. El compromiso de la Comisión en relación con las ayudas estatales con carácter fiscal se inscribe dentro de un objetivo más amplio orientado a aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, con objeto de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único. El principio de incompatibilidad con el mercado único y las excepciones que presentan estas normas se aplican a las ayudas «bajo cualquier forma» y, en particular, a determinadas medidas fiscales. Sin embargo, en el caso de las medidas fiscales, la calificación de ayuda en virtud del apartado 1 del artículo 92 del Tratado requiere ciertas aclaraciones que se incluirán en la presente Comunicación. Estas aclaraciones son especialmente importantes si se tienen en cuenta las obligaciones procesales que resultan de la calificación de ayuda y de las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones por los Estados miembros.

3. A raíz de la realización del mercado único y la liberalización de la circulación de capitales, también se ha considerado necesario examinar los efectos específicos de las ayudas concedidas en forma fiscal, así como precisar sus consecuencias a partir de su compatibilidad con el mercado común. El establecimiento de la unión económica y monetaria y el esfuerzo de consolidación de los presupuestos nacionales que ésta exige hacen aún más necesario que se controlen rigurosamente las ayudas estatales en todas sus formas. En este contexto, y para el interés común, también es necesario tener en cuenta las importantes repercusiones que tienen determinadas ayudas fiscales sobre los ingresos de los demás Estados miembros.

4. Además del objetivo de transparencia y de previsibilidad de las decisiones de la Comisión, la presente Comunicación tiene también por objeto garantizar la coherencia y la igualdad de trato entre los Estados miembros. Tomando esta Comunicación como punto de partida, la Comisión, como señala el Código de conducta, tiene la intención de examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros”.

Ahora bien, la propia Comunicación de la Comisión es consciente de los diferentes títulos competenciales que establece el Tratado, ya que las distorsiones al funcionamiento del mercado interior pueden derivar de múltiples factores, y la Comisión solamente puede desarrollar sus competencias en base a los títulos competenciales que reconoce el Tratado, y además con distinta intensidad, y por ello, hay que distinguir de entrada qué tipo de norma o en qué tipo de ámbito se está produciendo la distorsión del mercado interior.

Si la distorsión proviene de medidas tributarias generales establecidas por los Estados miembros, la manera de solucionarlas está prevista en el Tratado de

Funcionamiento de la Unión Europea, en los artículos 113 y 115, siguiendo el mecanismo de la armonización fiscal, en el que se reconoce la iniciativa a la Comisión pero la competencia se reside en el Consejo, por un procedimiento legislativo especial, y aplicando la regla de la unanimidad, con lo que indirectamente se está reconociendo un derecho de veto a todos y cada uno de los Estados miembros.

Si la distorsión al mercado interior deriva de una norma fiscal de un Estado miembro que implica una diferencia de trato en relación al ámbito de las libertades fundamentales consagradas en los artículos 43, 49, 56 ó 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión puede llevar la cuestión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de haber tramitado un procedimiento administrativo con el Estado miembro afectado, para que se determine si es medida fiscal es una restricción injustificada o desproporcionada a las libertades fundamentales, y en consecuencia, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se determinará si el Estado miembro puede mantener su regulación o debe modificarla.

Pero si la distorsión deriva de una medida que no puede considerarse general, sino selectiva, y por lo tanto, le resulta de aplicación la disciplina europea de las ayudas estatales, el Tratado le reconoce a la Comisión una potestad mucho más clara de actuación, porque le autoriza a declarar incompatible con el mercado interior la medida, a ordenar su supresión, e incluso en el caso de las ayudas ilegales, a establecer que el Estado miembro en cuestión recupere de los interesados las cantidades que hubieran disfrutado en el pasado (dentro del plazo decenal de prescripción establecido en el Reglamento (CE) N° 659/1999) a causa de la medida que haya sido declarada incompatible con el mercado interior.

La Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas es consciente del diferente alcance de las competencias de la Comisión respecto a las distintas medidas que pueden implicar una distorsión del mercado interior, y por ello, establece lo siguiente:

“5. El Tratado dota a la Comunidad de los medios de actuación destinados a eliminar diferentes tipos de falseamiento que impiden el buen funcionamiento del mercado común. Por lo tanto, es esencial distinguir claramente estos diferentes tipos de falseamiento.

6. Algunas medidas fiscales generales pueden obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior. Para tales medidas, el Tratado ha previsto, por una parte, la posibilidad de armonizar las disposiciones fiscales de los Estados miembros, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 100 (directivas del Consejo aprobadas por unanimidad). Por otra parte, ciertas disparidades entre las disposiciones generales vigentes o previstas en los Estados miembros pueden falsear la competencia y provocar distorsiones que deberían ser eliminadas, en virtud de los artículos 101 y 102 (consulta de la Comisión con los Estados miembros interesados; en su caso, directivas del Consejo adoptadas por mayoría cualificada).

7. Los falseamientos de la competencia que provienen de las ayudas estatales dependen de un régimen de autorización previo de la Comisión, bajo control del juez comunitario. En aplicación del apartado 3 del artículo 93, dichos falseamientos están sometidos a un procedimiento de notificación obligatoria a la Comisión. Los Estados miembros no pueden ejecutar sus proyectos de ayuda sin su autorización. La Comisión examina la compatibilidad de las ayudas, no en función de su forma, sino de sus efectos. En caso de que estime que las ayudas son incompatibles con el mercado común, podrá exigir al Estado miembro su modificación o supresión. En caso de que las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de lo dispuesto en las normas de procedimiento, la supresión supone, en principio, que su(s) beneficiario(s) están obligados a devolverlas al Estado miembro”.

Después de contextualizar el alcance de la Comunicación en los términos expuestos, la Comisión plantea que para que una medida fiscal tenga la consideración de ayuda estatal debe cumplir los cuatro criterios que hemos comentado de constituir una ventaja, ser financiada con fondos públicos e imputable al Estado, afectar a los intercambios entre los Estados miembros y tener carácter selectivo.

Es más, la Comisión recuerda que para aplicar las normas europeas en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma», por lo que incluye también a las medidas fiscales.

Y a estos efectos precisa cómo debe entenderse aplicable cada uno de esos elementos configuradores del concepto de ayuda estatal en el ámbito fiscal. Comenzado por el hecho de que estemos ante una ventaja, la Comunicación precisa lo siguiente:

“En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

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

En realidad, lo único que está precisando la Comisión son las diferentes formas que habitualmente puede revestir una ventaja fiscal, aunque el epicentro de la cuestión radica en que se reduzca la carga que en condiciones normales debe soportar una empresa.

La Comunicación reproduce posteriormente los criterios de financiarse con fondos públicos y afectar a los intercambios entre los Estados miembros de una manera similar a lo que hemos expuesto en el apartado anterior al determinar los elementos configuradores del concepto de ayuda estatal, que no presentan especiales particularidades en el ámbito fiscal.

En relación con el que es el cuarto y el más relevante de los elementos configuradores del concepto de ayuda estatal, la Comunicación sí anticipa las precisiones que el ámbito tributario requiere en relación con este elemento:

“12. Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones». Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema». Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado”.

La primera cuestión que debe determinarse, por tanto, cuando se aplican las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, es si nos encontramos ante una ayuda o ante una medida general, puesto que las medidas generales, como ya anticipamos, no tienen carácter selectivo y no están sometidas al régimen jurídico de las ayudas estatales.

A este respecto, la Comunicación razona como sigue:

“13. En principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido de facto, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales:

- las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal),

- las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).

14. El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales. De esta manera, las medidas destinadas a reducir la fiscalidad del trabajo en cualquier empresa tienen un efecto relativamente más importante en las industrias muy intensivas en mano de obra que en aquellas muy intensivas en capital, sin constituir necesariamente por ello ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales”.

Con lo que es evidente que no toda reducción del impuesto a pagar debe reputarse como una ayuda, sino solamente aquellas reducciones impositivas que no se encuentren abiertas a todas las empresas, lo cual va a plantear diversos interrogantes en la medida en que normalmente las legislaciones tributarias de los Estados miembros suelen exigir unas determinadas condiciones para que se puedan aplicar deducciones o

créditos fiscales de los que la Comisión ha calificado como medidas de técnica fiscal y medidas de política económica general que reducen la carga tributaria en función de la utilización de determinados factores de producción, habrá que determinar en cada caso hasta qué punto los requisitos establecidos por la normativa en cuestión restringen la aplicación del incentivo fiscal de tal manera que lo convierte en una medida selectiva. Quizás la precisión sobre cuándo unos requisitos siguen manteniendo un incentivo como una medida general y cuándo no es una de las cuestiones más grises en el ámbito de las ayudas estatales atendiendo a la práctica de la Comisión y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Quizás para ayudar a delimitar un poco más este análisis, la Comisión establece el siguiente principio:

“Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la economía del sistema» fiscal, es decir, si de derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”.

Identificar, por tanto, el régimen común aplicable en un determinado ámbito tributario es el punto de partida a partir del cual debe proceder a analizar si estamos en presencia de una excepción al mismo, que será lo que convierta en selectiva la medida, e incluso, la Comisión entiende que determinadas excepciones pueden estar justificadas por la naturaleza del sistema fiscal, lo que viene a constituir un elemento de finalidad similar a la causa de justificación de las restricciones a las libertades fundamentales basada en la coherencia del sistema fiscal, salvando las distancias entre ambos ámbitos del Derecho de la Unión Europea.

Una vez que se ha determinado que una determinada medida constituye una excepción al régimen normal de tributación, la Comunicación ofrece diferentes ejemplos de supuestos en los que se puede apreciar la selectividad, comenzando por la selectividad regional y desarrollando a continuación diferentes posibilidades de selectividad material.

La Comunicación precisa estos extremos de la siguiente manera:

“17. La práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 92. Las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, siempre que se cumplan los principios contemplados en el apartado 16. El Tratado califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región. Para este tipo de ayudas, prevé, en virtud de las

letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92, la posibilidad de conceder excepciones al principio general de incompatibilidad enunciado en el apartado 1 del artículo 92.

18. El Tratado dispone claramente que una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92, que hace referencia expresa al término «determinadas producciones» entre los criterios que definen una ayuda sujeta al control de la Comisión. Con arreglo a una práctica y a una jurisprudencia perfectamente asentadas, se consideran constitutivas de ayuda las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados. Por otra parte, la Comisión considera ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional. Por consiguiente, las excepciones respecto del tipo básico del impuesto de sociedades a favor de todo un sector económico constituyen, salvo en determinados casos, ayuda estatal, como ha decidido la Comisión con relación a una medida relativa al conjunto del sector manufacturero.

19. En varios Estados miembros se aplican normas fiscales diferentes según el régimen jurídico de las empresas. Determinadas empresas públicas se acogen, por ejemplo, a exenciones de impuestos locales o impuestos de sociedades. Estas normas, que favorecen a aquellas empresas que poseen el régimen jurídico de empresa pública y ejercen una actividad económica, pueden ser constitutivas de ayuda estatal en virtud de lo dispuesto en el artículo 92 del Tratado.

20. Algunas ventajas fiscales se circunscriben en ocasiones a determinadas formas de empresa, determinadas funciones (servicios intragrupo, intermediación o coordinación) o tipos de producción. Al favorecer a determinadas empresas o producciones, pueden ser constitutivas de ayudas estatales, en aplicación del apartado 1 del artículo 92".

Como podemos apreciar, la Comisión plantea ya de origen una distinción entre la selectividad regional o geográfica y la selectividad material, proveyendo ejemplos diferentes de los distintos supuestos que para aquella fecha se habían considerado como constitutivos de ese tipo de selectividad.

En relación con la selectividad regional, la Comisión parte de un principio básico, que posteriormente informará durante unos años su práctica decisoria, aunque no de una manera consistente, como tendremos ocasión de observar, y que será objeto de modificación como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el principio en virtud del cual toda medida que no se aplique en el conjunto de un Estado miembro puede considerarse selectiva en función de un criterio de selectividad regional o geográfica, lo que viene a suponer que el término de comparación para determinar el régimen ordinario de tributación lo constituye siempre y en todo caso el territorio del conjunto del Estado miembro.

Esta asunción de la Comisión no respondía a una jurisprudencia establecida por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero implicaba un entendimiento claro por parte de la Comisión de cómo debía apreciarse el criterio de selectividad regional, pero ineludiblemente estaba llamado a plantear dificultades de aplicación en los Estados miembros en los que constitucionalmente se ha determinado una descentralización de la política fiscal en sus entidades infraestatales, como puede ser el caso de Alemania, Reino Unido, Portugal, Italia o España, destacando en este último caso el régimen de Concierto

Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, que implican una división del poder tributario en materia de fiscalidad directa entre las cinco Haciendas Generales que coexisten en el Estado español como consecuencia del reconocimiento, amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución.

En este momento no vamos a profundizar más en esta cuestión, porque a ella dedicaremos prácticamente en su integridad el apartado dedicado a las normas europeas sobre ayudas estatales y el régimen del Concierto Económico, ya que los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en ese ámbito se han establecido en base precisamente a cómo debe interpretarse el concepto de selectividad regional en un Estado políticamente descentralizado en lo tributario.

Pero en aquel momento, la Comisión partió de entender que el ámbito de comparación a tener en cuenta para el análisis de la selectividad regional era siempre el conjunto del Estado miembro, y a partir de ese análisis, solamente cabían dos opciones para que una medida fiscal que no se aplica en el conjunto de un Estado miembro fuera compatible con el Tratado, por un lado, que la ventaja concedida en una parte de un Estado miembro estuviera justificada por la naturaleza o economía del sistema fiscal (lo que evidentemente le quita el carácter de ayuda, como hemos podido analizar), o por otro lado, que fuera compatible con alguna de las excepciones establecidas en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o en los Reglamentos del Consejo o de la Comisión que se han dictado en su ejecución.

Además de procurar ejemplos de los distintos tipos de selectividad material y de fijar su posición sobre la selectividad regional, la Comisión puso el acento en la Comunicación también en la posibilidad de que la ayuda derivase no de la propia aplicación de la normativa del Estado miembro, sino de la práctica de las Administraciones tributarias, sobre todo, cuando tenía presencia un elemento de discrecionalidad en la aplicación de la normativa tributaria, o cuando la aplicación se hace en unas condiciones de opacidad tales que no permiten contrastar si nos encontramos con medidas selectivas o no.

Así, la Comunicación desarrolla las siguientes ideas:

“21. Las prácticas discrecionales de algunas administraciones fiscales también pueden dar lugar a la aplicación de medidas que se encuadren en el ámbito de aplicación del artículo 92. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoce que el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos.

22. Si bien, en la práctica cotidiana, se han de interpretar las normas fiscales, éstas no pueden permitir un tratamiento discrecional de las empresas. En principio, toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad. Las decisiones administrativas (*administrative rulings*), en su calidad de procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales, no dan lugar, en principio, a la presunción de ayuda. No obstante, la opacidad de las decisiones de las administraciones y el margen de maniobra del que pueden disponer hacen presumir que éste es al menos su efecto en algunos casos. Ello no impide que los Estados miembros puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales".

En este sentido, la práctica reciente en materia de control de ayudas estatales por parte de la Comisión se está centrando en analizar los *tax rulings* o decisiones individuales anticipadas de las autoridades fiscales que se emiten en relación con una única empresa, puesto que se ha detectado que determinados Estados, como Luxemburgo o Irlanda, por poner solamente dos ejemplos, han utilizado esta técnica para conseguir reducir artificialmente la deuda tributaria de determinadas multinacionales que han elegido radicarse en esos territorios precisamente a causa de la posibilidad de obtener una de esas decisiones individuales para garantizar la seguridad jurídica de su estructura fiscal, aprovechándose de la diferencia de regulación entre los diferentes Estados de una forma contraria a los principios de libre concurrencia que presiden cuestiones tales, por ejemplo, como la valoración de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y los correspondientes precios de transferencia.

Ahora bien, ya la Comunicación de 1998 venía a excluir de este campo las contestaciones a consultas tributarias escritas, por ejemplo, por suponer simplemente la clarificación para un caso concreto de los criterios resultantes de las normas tributarias, con mayor razón fuera del ámbito de las ayudas estatales si se someten a principios de publicidad y de aplicación general a cualesquiera contribuyentes que puedan encontrarse en la misma situación.

El siguiente apartado de la Comunicación hace referencia a la especificidad que en el ámbito tributario implica la naturaleza o economía del sistema fiscal como elemento que implica la inexistencia de selectividad y, por tanto, de ayuda. Así la Comunicación recoge los siguientes principios y ejemplos en este aspecto:

"23. El carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace (necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal). No obstante, corresponde al Estado ofrecer tal justificación.

24. La progresividad de un baremo impositivo sobre los ingresos o los beneficios se justifica por la lógica redistributiva del impuesto. El cálculo de las amortizaciones del activo y los métodos de valoración de las existencias varían de un Estado miembro a otro, aunque tales métodos pueden ser inherentes a los sistemas fiscales en los que se encuadran. Asimismo, pueden diferir de un Estado miembro a otro las disposiciones establecidas en relación con la recaudación de las deudas fiscales. Por último, algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes. En cambio, si la administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o

métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la administración fiscal trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa de que se trate.

25. Es evidente que el impuesto sobre los beneficios sólo puede percibirse si se obtiene algún beneficio. De esta manera, por la naturaleza del sistema fiscal, se puede justificar el hecho de que las empresas sin ánimo de lucro, como es el caso de las fundaciones o las asociaciones, estén nominalmente exentas de imposición, si no pueden producir beneficios. Además, por la naturaleza del sistema fiscal también se puede justificar el hecho de que en el caso de ciertas cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios éstos no estén gravados como tales, si se exige el pago del impuesto a sus miembros.

26. Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno -en particular, los objetivos sociales o regionales- y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado. Las empresas deben pagar el impuesto una sola vez. El hecho de tener en cuenta los impuestos pagados al Estado en el que la empresa tenga su residencia fiscal es, por lo tanto, inherente a la lógica del sistema fiscal. En cambio, resultan difíciles de justificar algunas excepciones a las normas fiscales argumentando la lógica de un sistema fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de que las empresas no residentes (off-shore) recibieran un trato más favorable que las empresas residentes o que se concedieran ventajas fiscales a las sedes centrales o a las empresas que ofrecieran determinados servicios (por ejemplo, financieros) dentro de un grupo.

27. Es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permita, por ejemplo, fijar el impuesto de forma global (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero) se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores. Tales disposiciones no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal. Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, incluidas las pequeñas empresas agrícolas, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo".

Sin que sea exactamente equiparable, el tratamiento de este principio de la justificación de una medida por la naturaleza o la economía del sistema fiscal es el equivalente a la hora de determinar el concepto de ayuda en el ámbito fiscal a la imperiosa razón de interés general de la coherencia del sistema fiscal para justificar las restricciones a las libertades fundamentales, y aunque no son conceptos plenamente equiparables, como se puede concluir a la vista del razonamiento de la Comisión en los párrafos que acabamos de transcribir, sí es cierto que comparten una característica común, y es que incumbe al Estado miembro la prueba de que una medida se encuentra justificada por esta causa, lo que hace que la Comisión no tenga que evaluar este elemento más que en la medida en la que el Estado miembro en cuestión aporte elementos de prueba y de razonamiento para acreditar la concurrencia de esta causa de justificación.

Por lo demás, en el ámbito de las restricciones a las libertades fundamentales la concurrencia del elemento de la coherencia del sistema fiscal no implicaba que la medida en cuestión dejara de constituir una restricción al ejercicio de una libertad fundamental, sino que tal restricción era compatible con el Tratado por perseguir otros objetivos legítimos desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

Por su parte, en el caso de las ayudas estatales, la concurrencia en una medida de una justificación por la naturaleza o economía del sistema fiscal implica que no nos encontramos en presencia de una ayuda estatal, porque no podemos hablar de una disposición que sea selectiva a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El resto de la Comunicación de la Comisión no plantea cuestiones especialmente novedosas o relevantes para nuestro análisis, porque se ocupa de analizar los distintos supuestos de compatibilidad de las ayudas con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que no difieren de los existentes para el resto de ayudas no fiscales, así como a determinar las normas de procedimiento, que no se encuentran especialmente elaboradas en la Comunicación, pero que tampoco tienen mayor importancia porque en 1999 se aprobaría y entraría en vigor el ya comentado Reglamento (CE) N° 659/1999, que establece detalladas normas de procedimiento para todos los expedientes de notificación y de evaluación de ayudas estatales, normas que son aplicables con independencia de la forma que adopte la ayuda, y por tanto, que también afectan a las normas fiscales.

Quizás sí sería interesante, para concluir nuestro análisis de la Comunicación de la Comisión de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, destacar que la propia Comisión, en la Comunicación, deslinda los ámbitos de las ayudas estatales de los correspondientes a las libertades fundamentales o al Código de Conducta de fiscalidad empresarial, y aunque quizás no fuera preciso, se ve el deseo de la Comisión de dejar clara la autonomía de las normas sobre ayudas estatales respecto a esos otros ámbitos del Derecho de la Unión Europea.

Así, podemos destacar estas frases de la Comunicación:

“29. Sin embargo, la Comisión no puede autorizar las ayudas contrarias tanto a las normas del Tratado, en particular, las relativas a la prohibición de discriminaciones fiscales y al derecho de establecimiento como a las disposiciones del Derecho derivado en materia fiscal. Estos aspectos de la ayuda pueden ser objeto, de forma paralela, de un procedimiento distinto en virtud del artículo 169. Según la jurisprudencia, las modalidades de una ayuda ligadas indisolublemente al objeto de la misma y que infrinjan disposiciones del Tratado distintas de los artículos 92 y 93 deben examinarse mediante el procedimiento del artículo 93 en el marco de un examen de conjunto de la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda.

30. La calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al código de conducta no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del código de conducta”.

La Comisión, por tanto, enfatiza la independencia de las normas sobre ayudas estatales, pero también advierte de que su aproximación al análisis de las ayudas

estatales en el ámbito de la fiscalidad va a ser multifactorial, y va a aprovechar los distintos mecanismos previstos en el Tratado para articular su acción de revisión de la política fiscal de los Estados miembros.

Como decíamos antes, la Comunicación de 1998 tiene vocación de ser derogada por el proyecto de Comunicación de la Comisión que se ha hecho público en 2014 para delimitar el concepto de ayuda estatal, ya que subsume dentro de su contenido las especialidades de las normas fiscales.

En realidad, el proyecto de Comunicación ha ubicado en los distintos apartados de la misma los criterios que se habían personalizado para el ámbito tributario en la Comunicación de 1998, y dedica un apartado específico a analizar diferentes aspectos de la fiscalidad de los Estados miembros que plantean cuestiones en relación con la aplicación del concepto de ayuda estatal, que no de su compatibilidad con el mercado interior, porque ya explicamos que el proyecto de Comunicación se limita a precisar los contornos del apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que establece el concepto de ayuda estatal, sin adentrarse en el ámbito de la compatibilidad de determinadas ayudas conforme a las reglas previstas en los apartados siguientes de ese mismo precepto.

De hecho, la justificación por la naturaleza o la economía del sistema fiscal se ha convertido en el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda en una justificación general dentro del concepto de selectividad por la naturaleza o la economía del sistema de referencia, con lo que se extiende más allá del ámbito fiscal, a cualesquiera otros sistemas jurídicos de los Estados miembros.

El apartado específico relacionado con cuestiones fiscales del proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda analiza cuestiones concretas de los distintos elementos del concepto de ayuda en relación con la fiscalidad, a partir de un principio, que ya hemos expuesto innumerables ocasiones a lo largo del presente trabajo, cual es el de la competencia de los Estados miembros para determinar su política fiscal, competencia que deben ejercitar con respeto a las normas del Derecho de la Unión Europea.

El proyecto de Comunicación recoge ese principio en los términos que se recogen a continuación:

“Los Estados miembros son libres para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. Ahora bien, los Estados miembros deben ejercer estas competencias de conformidad con la legislación de la Unión”.

La Comunicación de 1998 ya había establecido que la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos podía entender justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal en la medida en que el impuesto que grava los beneficios de las empresas parte de la existencia de ánimo de lucro en las mismas, y por tanto, podemos entender que se encuentran en diferente situación las entidades sin fines lucrativos, lo que justifica el tratamiento diferenciado, de exención parcial o total del Impuesto sobre Sociedades en muchos Estados miembros para ese tipo de entidades.

Siguiendo esa línea, el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda dedica sendos apartados a las sociedades cooperativas, que también pueden presentar diferencias relevantes respecto a las sociedades mercantiles ordinarias, y a los organismos de inversión colectiva, que también presentan peculiaridades que pueden justificar un tratamiento diferenciado.

Por eso, el proyecto de Comunicación se expresa en los siguientes términos respecto a las sociedades cooperativas:

“158. En principio, las sociedades cooperativas se rigen por principios de funcionamiento que las diferencian del resto de los operadores económicos. En particular, están sujetas a disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión y sus actividades tienen por objeto el beneficio mutuo de los socios, no el interés de inversores externos. Además, las reservas y los activos son indivisibles y deben dedicarse al interés común de los socios. Por último, las cooperativas suelen tener un acceso limitado a los mercados de capitales y generan márgenes de beneficios bajos.

159. Habida cuenta de estas particularidades, puede considerarse que las cooperativas no se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable a la de las sociedades comerciales, por lo que un trato fiscal preferente para ellas puede no entrar en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales dado que:

- actúan persiguiendo el interés económico de sus socios;*
- mantienen con estos una relación no meramente comercial, sino personal particular;*
- los socios están activamente implicados en su funcionamiento; y*
- tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos.*

160. No obstante, si se considera que la sociedad cooperativa examinada es comparable a las sociedades comerciales, es necesaria una segunda fase para determinar si el régimen fiscal en cuestión está justificado por la lógica del sistema fiscal.

161. A estos efectos, hay que señalar que la medida tiene que ser acorde con los principios fundadores o rectores del sistema fiscal del Estado miembro (por referencia a los aspectos inherentes al propio sistema fiscal). Puede invocarse la lógica del sistema fiscal si puede acreditarse que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no están gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros. Sin embargo, no puede verse válidamente justificada una medida nacional que permita la exención del impuesto sobre los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos en concepto de remuneraciones. En cualquier caso, la imposición reducida debe ser conforme al principio de proporcionalidad y no exceder los límites de lo necesario. Por otra parte, el Estado miembro en cuestión debe aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados”.

Y en los que transcribimos a continuación por lo que se refiere a los organismos de inversión colectiva:

“162. Generalmente se acepta que los instrumentos de inversión, como los organismos de inversión colectiva, deben estar sujetos a un nivel impositivo adecuado puesto que básicamente operan como organismos intermediarios entre los inversores (terceros) y las empresas objetivo en las que se invierte. La falta de normas fiscales especiales para los fondos y sociedades de inversión podría dar lugar a que se tratara a un fondo de inversión como un contribuyente aparte – aplicando un impuesto adicional a todo ingreso o ganancia del instrumento intermediario. A este respecto, los Estados miembros suelen intentar reducir los efectos adversos de la imposición sobre las inversiones realizadas mediante fondos y sociedades de inversión frente a las inversiones directas de inversores individuales y, en la medida de lo posible, garantizar que la carga fiscal final total sobre la cesta de los diversos tipos de inversiones sea aproximadamente la misma, independientemente del instrumento utilizado para la inversión.

163. Las medidas fiscales destinadas a garantizar la neutralidad fiscal de la inversiones en los fondos y organismos de inversión colectiva no deben considerarse selectivas cuando dichas medidas no tengan el efecto de favorecer a determinados organismos de inversión colectiva o determinados tipos de inversiones, sino más bien el de reducir o eliminar la doble imposición económica de conformidad con los principios generales inherentes al sistema fiscal en cuestión. A efectos de la presente sección, neutralidad fiscal significa que los contribuyentes son tratados de la misma manera tanto si invierten directamente en activos, como títulos del Estado y acciones de sociedades anónimas, o indirectamente en esos activos a través de fondos de inversión. En consecuencia, un régimen fiscal para organismos de inversión colectiva que persiga los fines de transparencia fiscal a nivel del instrumento intermediario puede constituir una posible justificación con arreglo a la lógica del sistema fiscal en cuestión. Podría ser el caso si evitar la doble imposición económica constituye un principio inherente al sistema fiscal en cuestión. Por el contrario, el trato fiscal preferente limitado a unos instrumentos de inversión bien definidos que cumplen ciertos requisitos particulares en detrimento de otros instrumentos de inversión que se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable debe considerarse selectivo.

164. Sin embargo, neutralidad fiscal no significa que esos instrumentos de inversión deban estar totalmente exentos de cualquier impuesto o que los gestores del fondo deban estar exentos del impuesto sobre las tarifas que cobran por gestionar los activos que invierten en los fondos. Tampoco justifica un trato fiscal más favorable para una inversión colectiva que para una inversión individual para los regímenes fiscales en cuestión. En tales casos, el régimen fiscal sería desproporcionado y excedería de lo necesario para lograr el objetivo de evitar la doble imposición y, por tanto, constituiría una medida selectiva”.

En ambos supuestos, podemos darnos cuenta de que la Comisión se hace eco de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha establecido esos principios cuando ha analizado esos casos particulares, pero todos ellos tienen en común la necesidad de valorar las circunstancias concurrentes en los sectores de que se trata o en las formas jurídicas que está analizando, teniendo presente su relación con la generalidad de las entidades que se encuentran sometidas al impuesto de que se trate, pero ese análisis debe realizarse teniendo en cuenta que las diferencias fiscales entre unas empresas y otras sean adecuadas para conseguir la finalidad de tratar de manera diferente situaciones que son diferentes, sean proporcionales a los fines perseguidos, y sobre todo, no sirvan para otorgar un tratamiento específico a determinadas entidades que adopten esa forma jurídica, lo que nos deja en manos de un análisis específico de las circunstancias de cada caso.

Además de establecer principios para no considerar ayudas estatales medidas que afectan a entidades que tienen determinadas formas jurídicas, el proyecto de Comunicación también se ocupa de cuestiones específicas que pueden afectar a todos los contribuyentes o que se consideran abiertas a todos ellos.

Así, por ejemplo, el proyecto de Comunicación analiza los supuestos en los que una amnistía fiscal puede no tener la consideración de ayuda estatal, siempre que se respete lo siguiente:

“165. Las amnistías fiscales suelen implicar la inmunidad de sanciones penales, multas y del pago (total o parcial) de intereses. Mientras que algunas amnistías requieren el pago de la totalidad de la deuda tributaria, otras conllevan una renuncia parcial al importe de dicha deuda.

166. En general, una medida de amnistía fiscal que se aplica a las empresas puede considerarse una medida general si se cumplen las condiciones siguientes.

167. En primer lugar, la medida debe tener carácter excepcional, ofrecer un fuerte incentivo para que las empresas cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales y mejorar la recaudación de la deuda tributaria. En segundo lugar, debe estar efectivamente abierta a cualquier empresa de cualquier sector o que tenga deudas fiscales pendientes pagaderas en la fecha fijada por la medida, sin favorecer a ningún grupo de empresas predefinido. En tercer lugar, no debe entrañar selectividad de hecho en favor de determinadas empresas o sectores. En cuarto lugar, la acción de la administración tributaria debe limitarse a gestionar la ejecución de la amnistía fiscal sin facultad discrecional para intervenir en la concesión o intensidad de la medida. Por último, la medida no debe conllevar una renuncia a la verificación.

168. La aplicación temporal limitada de las amnistías fiscales, que se aplican únicamente durante un breve período a deudas fiscales pagaderas antes de una fecha predeterminada y todavía pendientes en el momento de la introducción de la amnistía fiscal, es inherente al concepto de una amnistía fiscal que pretende mejorar tanto la recaudación de impuestos como la observancia de las normas por parte de los contribuyentes.

169. Las medidas de amnistía fiscal pueden también considerarse medidas generales si persiguen el objetivo del legislador nacional, que es garantizar que se respete un principio general del Derecho, el principio del plazo razonable”.

Dada la mayor importancia que están adquiriendo en los últimos tiempos los mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, tanto en el aspecto transaccional como en el arbitral o en el ámbito del Derecho colaborativo, y los procedimientos de vinculación administrativa previa como consecuencia de la necesidad de reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes y la previsibilidad de las consecuencias fiscales de sus decisiones económicas o jurídicas, además de ser preciso en muchas ocasiones conocer la interpretación administrativa de las normas jurídicas, dada la elevada complejidad de las mismas en muchos supuestos, la Comisión también se preocupa de recoger precisiones respecto a estos dos ámbitos en el proyecto de Comunicación.

Así, en un mismo apartado general, pero con condiciones luego específicas para los métodos alternativos de resolución de controversias y para los procedimientos de vinculación administrativa previa, el proyecto de Comunicación precisa lo siguiente:

“5.4.4. Transacciones y decisiones fiscales

170. Dar a los contribuyentes un trato discrecional puede significar que la aplicación individual de una medida general revista las características de una medida selectiva, especialmente cuando el ejercicio de la facultad discrecional exceda de la mera gestión de ingresos fiscales por referencia a criterios objetivos.

171. Si bien, en la práctica cotidiana, se han de interpretar las normas fiscales, estas no deben permitir un trato discrecional de las empresas. Toda decisión de la administración que se aparte de las normas fiscales generales y favorezca a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad.

5.4.4.1. Transacciones fiscales

172. Las transacciones fiscales suelen tener lugar en el contexto de litigios entre el contribuyente y las autoridades tributarias en cuanto al importe de la deuda tributaria. Constituyen una práctica habitual en numerosos Estados miembros. La conclusión de estas transacciones fiscales permite a las autoridades tributarias evitar litigios jurídicos prolongados ante los órganos jurisdiccionales nacionales y garantiza la rápida recuperación de la deuda tributaria. Aunque las competencias de los Estados miembros en este ámbito son indiscutibles, puede existir ayuda estatal, en particular, cuando parezca que el importe de los impuestos adeudado se ha reducido considerablemente sin una justificación clara (como optimizar la recuperación de la deuda) o de manera desproporcionada en beneficio del contribuyente.

173. A este respecto, una transacción entre la Administración fiscal y un contribuyente puede en particular conllevar una ventaja selectiva:

- cuando, al hacer concesiones desproporcionadas a un contribuyente, parezca que la Administración aplica un trato fiscal discrecional más favorable que a otros contribuyentes que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable;
- cuando parezca que el acuerdo sea contrario a las disposiciones fiscales aplicables y dé como resultado un importe del impuesto inferior. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando hechos acreditados hayan llevado a evaluaciones diferentes del impuesto sobre la base de las disposiciones aplicables (pero el importe del impuesto adeudado se ha reducido ilegalmente).

5.4.4.2. Decisiones fiscales administrativas

174. Por razones de seguridad jurídica, numerosas autoridades tributarias nacionales comunican decisiones administrativas previas sobre qué trato fiscal recibirán determinadas transacciones. Puede ser el caso para determinar el beneficio de plena competencia para las transacciones con partes vinculadas cuando la incertidumbre pueda justificar una decisión previa para cerciorarse de si determinadas transacciones controladas se realizan según el principio de plena competencia.

175. Las decisiones administrativas que son simplemente una interpretación de las disposiciones fiscales relevantes sin desviarse de la jurisprudencia y la práctica administrativa no suscitan la presunción de ayuda. No obstante, la falta de publicación de las decisiones fiscales y el margen de maniobra del que gozan a veces las autoridades fiscales respalda la presunción de ayuda. Ello no impide que los Estados miembros puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales.

176. En consecuencia, las decisiones fiscales solo deben estar destinadas a ofrecer seguridad jurídica sobre el trato fiscal de determinadas transacciones y no tener como efecto la concesión a las empresas en cuestión de una imposición inferior a la de otras empresas en una situación de hecho y de Derecho comparable (pero a las que no se han concedido tales decisiones). Como demuestra la práctica decisoria de la Comisión, las decisiones que permiten a los contribuyentes utilizar métodos alternativos para calcular el beneficio imponible, por ejemplo, el uso de márgenes fijos para un método de precio de coste incrementado o del método del precio de reventa para determinar un precio de transferencia adecuado, puede implicar ayuda estatal.

177. Las decisiones administrativas previas implican selectividad en particular cuando:

- las autoridades fiscales tienen discrecionalidad para conceder decisiones administrativas;

- las decisiones no están a disposición de empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar;
- la Administración parece aplicar un trato fiscal discrecional más favorable que a otros contribuyentes que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable;
- la decisión ha sido adoptada contraviniendo las disposiciones fiscales aplicables y dé como resultado un importe del impuesto inferior".

Dejando de lado estas cuestiones generales, el proyecto de Comunicación también incide en determinar las condiciones en las que determinadas medidas técnicas, como las reglas de amortización fiscal de los activos, pueden constituir o no ayudas estatales, aunque en general pueden considerarse no constitutivas de ayudas estatales por ser medidas técnicas para la aplicación del gravamen, como ya se había anticipado en la Comunicación de 1998.

Así, el proyecto de Comunicación establece lo siguiente:

"178. En general, las medidas fiscales de carácter puramente técnico, como las reglas de amortización no constituyen ayuda estatal (medidas generales). El método para calcular la amortización de activos varía de un Estado miembro a otro, pero tales métodos pueden ser inherentes a los sistemas fiscales a los que pertenecen.

179. La dificultad para evaluar la posible selectividad por lo que se refiere al tipo de amortización de determinados activos reside en el requisito de establecer un tipo de referencia (con respecto a la cual podría ser una excepción un tipo o método de amortización específico). Aunque en términos contables, la finalidad de este ejercicio suele reflejar la amortización económica de los activos con el objetivo de presentar una imagen fiel de la situación financiera de la empresa, el proceso fiscal persigue otros fines, como permitir a las empresas repartir los gastos deducibles en el tiempo.

180. Los incentivos de la amortización (como un plazo de amortización más corto, un método de amortización más favorable, la amortización anticipada, etc.) para determinados tipos de activos o empresas, que no están basados en los principios rectores de las normas de amortización en cuestión, pueden dar lugar a la existencia de ayuda estatal. Por el contrario, las normas de amortización acelerada y anticipada para activos arrendados pueden considerarse medidas generales si los contratos en cuestión están realmente al alcance de empresas de todos los sectores y tamaños.

181. Evidentemente, si la administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de selectividad. De la misma manera, la autorización previa de una administración fiscal como condición para aplicar un régimen de amortización implica selectividad si la autorización no se limita a la verificación previa de los requisitos legales".

Vemos que la discrecionalidad vuelve a ser un elemento nuclear del concepto de selectividad, y por tanto, del concepto de ayuda, y por ello, cualquier mecanismo de intervención previa de la Administración tributaria que sea preciso para que un contribuyente pueda aplicar una determinada disposición fiscal puede convertirla en selectiva en la medida en que la actuación de la Administración tenga un contenido adicional al que corresponda con la verificación del cumplimiento de los requisitos legales y de la concurrencia de los elementos de hecho precisos en el caso concreto.

El proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal se ocupa también de los supuestos en los que los Estados miembros determinan la base imponible por métodos de estimación objetiva, entendiéndose que los mismos no se incardinan en el concepto de ayuda estatal cuando cumplan con los siguientes criterios:

“182. Determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permitan, por ejemplo, fijar el impuesto sobre la renta de forma global, es posible que se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables o la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores.

183. Por tanto, tales disposiciones no son selectivas, si

- el régimen a tanto alzado se justifica por el deseo de evitar una carga administrativa desproporcionada a determinados tipos de empresas por su pequeño tamaño y/o sector de actividad (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero); y*
- como media, el régimen a tanto alzado no tiene el efecto de implicar una carga fiscal inferior para ellas comparadas con otras empresas excluidas de su ámbito de aplicación y no implica ventajas para una subcategoría de beneficiarios de este régimen”.*

Evidentemente cuando una medida de determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva solamente se encuentra abierta a operadores de un determinado sector económico, la selectividad de la medida será consecuencia de la limitación de su ámbito de aplicación, como por ejemplo, sucede con las entidades que determinan su Impuesto sobre Sociedades por el método de estimación objetiva en el régimen especial de las entidades que tributan en función del tonelaje, que como solamente se aplica a quienes se dediquen al tráfico marítimo en determinadas condiciones, constituye una medida selectiva y por lo tanto, que se integra dentro del concepto de ayuda estatal, aunque como tendremos ocasión de exponer al tratar de las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales, ese tipo de ayudas pueden ser declaradas compatibles con el mercado interior por parte de la Comisión en aplicación de las Directrices que afectan a las ayudas estatales en ese sector, y de hecho, el régimen especial establecido en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para las entidades navieras que tributan en función del tonelaje ha sido expresamente autorizado por la Comisión por medio de la Decisión de 5 de febrero de 2003 (dictada en el expediente de ayuda estatal notificada por la Diputación Foral de Bizkaia N 572/2002).

El proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal se ocupa también de precisar cómo deben analizarse las normas fiscales que tengan una finalidad de lucha contra el fraude fiscal, aunque en este caso, la perspectiva de la ayuda suele devenir de la manera en la que se articulan las excepciones a la aplicación de esas normas.

Razona así al respecto:

“Las normas antifraude pueden estar justificadas por la lógica de evitar la evasión fiscal por parte de los contribuyentes. Sin embargo, tales normas pueden ser selectivas si establecen una excepción (la no aplicación de las normas antifraude) a empresas o transacciones específicas, que no serían acordes con la lógica subyacente a las normas antifraude en cuestión”.

Incluso, en un último punto, la Comisión es consciente de que el hecho de que haya impuestos indirectos que hayan sido objeto de una armonización muy importante dentro del ámbito de la Unión Europea, como los Impuestos Especiales, no implica que no pueda considerarse que concurren ayudas estatales en el ámbito de los mismos, siempre que los Estados miembros ejerzan sus competencias normativas, dentro del ámbito que les permite la directiva de que se trate, de manera que estén favoreciendo a determinadas empresas o a determinadas producciones, por lo que la Comisión está enfatizando que las normas sobre ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad no tienen aplicación exclusivamente en el ámbito de la imposición directa, sino también en cualesquiera ámbitos que puedan afectar a la tributación de las empresas.

En este sentido, es significativo el principio que establece el proyecto de Comunicación en relación con esta cuestión:

“Aunque los impuestos sobre consumos específicos están ampliamente armonizados a nivel de la Unión (lo que puede afectar al criterio de imputabilidad – véase la sección 3), esto no implica automáticamente que cualquier desgravación de impuestos en estos campos quedaría fuera del ámbito de las normas sobre ayudas estatales. De hecho, un impuesto sobre consumos específicos reducido puede conceder una ventaja selectiva a las empresas que utilizan el producto en cuestión como insumo o lo venden en el mercado”.

Aunque el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal no haya sido formalmente aprobado todavía y no haya entrado en vigor, hay que tener presente que gran parte de su contenido es aplicable en todos los Estados miembros porque lo que está haciendo, fundamentalmente, la Comisión es codificar, armonizar y estructurar los principios que resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este ámbito, por lo que su fuerza vinculante en todos los Estados miembros deriva de la eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y no de la autoridad de la Comisión.

Con esto podemos dar por concluido este apartado en la medida en que hemos reflejado las diferentes especificidades que la fiscalidad plantea en el ámbito de las ayudas estatales, aunque cuando nos toque ocuparnos de los casos concretos que se han declarado como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior en relación con las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya veremos que algunas de estas cuestiones no están tan claras como pudiera parecer, o que no se han aplicado en el pasado de forma consistente ni por

parte de la Comisión ni por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, máxime teniendo presente que pueden simultanearse diversos procedimientos ante el Tribunal de Justicia sobre decisiones de la Comisión relativas a ayudas estatales (recursos de anulación o de casación) y sobre la propia ejecución de esas decisiones por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate (recursos de incumplimiento).

C) El criterio de selectividad: regional versus material.

Antes de entrar en el análisis de los dos bloques fundamentales de la relación entre la normativa europea de ayudas estatales y el Concierto Económico, es decir, tanto la propia relación con el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, como la relación con las concretas Normas Forales fiscales aprobadas por los Territorios Históricos en ejercicio de las competencias que le Concierto Económico les reconoce, nos resta prestar atención al concepto de selectividad y a la diferenciación entre la selectividad material y la selectividad regional como elementos determinantes del concepto de ayuda, que lo diferencian de estar en presencia de medidas generales, y que han sufrido una evolución muy relevante desde la publicación de la Comunicación de 1998.

Ya hemos expuesto en el apartado dedicado a analizar las cuestiones fundamentales del régimen jurídico de las ayudas estatales en el ámbito de la Unión Europea que la selectividad es el elemento esencial del concepto de ayuda estatal, y que la jurisprudencia ha venido diferenciando la selectividad en dos conceptos distintos: la selectividad material y la selectividad regional.

El propio proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal diferencia estos dos tipos de selectividad y dedica un apartado a cada uno de ellos. La selectividad regional tiene una trascendencia fundamental en relación con los Estados descentralizados en lo tributario porque si determinamos, como hacía la Comisión en la Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, que el término válido de comparación siempre es el Estado miembro de que se trate, entonces todos los sistemas regionales fiscales que puedan existir en los Estados miembros pueden constituir ayudas estatales al ser considerados selectivos.

Este principio no sería respetuoso ni con el principio de igualdad en el tratamiento de los diferentes Estados miembros, puesto que el principio de igualdad se opone a tratar de igual forma a quienes se encuentren en situaciones diferentes (principio de igualdad material), ni, sobre todo, con el respeto que predica el Tratado de la Unión Europea por

las estructuras constitucionales de los Estados miembros, y por ello, vamos a ver que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha corregido totalmente el planteamiento de la Comisión en este punto.

No quiere esto decir que la selectividad regional o geográfica no puede tener aplicación en los sistemas tributarios regionales de los Estados miembros, porque imaginemos, por ejemplo, que dentro del Territorio Histórico de Bizkaia se establece una determinada reducción del Impuesto sobre Sociedades para las empresas que operen en la margen izquierda de la ría del Nervión. Es evidente que tal medida sería selectiva porque solamente afectaría a una parte del territorio de la autoridad infraestatal que establece la regulación tributaria, por lo que estaríamos en presencia de una ayuda estatal por selectividad regional.

La cuestión problemática la plantearía el hecho de que el término válido de comparación fuera siempre el conjunto del Estado miembro, porque eso conllevaría que cualquier regulación del Territorio Histórico de Bizkaia, por ejemplo, que no se va a aplicar al conjunto de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Estado, por la propia mecánica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, sería constitutivo de ayuda estatal por selectividad regional, y eso implicaría el cuestionamiento del propio régimen de Concierto Económico.

Pero comencemos por analizar los elementos relativos a la selectividad material, que resulta de aplicación sin problemas específicos en todos los Estados miembros de la Unión Europea, se hayan descentralizado o no en el ámbito tributario, ya que la causa de la selectividad no radica en la extensión territorial de su ámbito de aplicación, sino en las características de las empresas o producciones a las que se aplica la medida fiscal.

De hecho, el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda estatal define la selectividad material en los siguientes términos:

“La selectividad material de una medida implica que la medida solo se aplica a determinadas empresas (o grupos empresariales) o a determinados sectores de la economía en un determinado Estado miembro. La selectividad material puede acreditarse de Derecho o de hecho”.

Por lo tanto son criterios diferentes al marco geográfico en el que resulta de aplicación una determinada medida los que nos permiten hablar de selectividad material, y la Comisión se preocupa de dejar claro, como ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que esa selectividad material puede derivar de la regulación jurídica en vigor en el Estado miembro o de condiciones de hecho que resultan de la misma o de la aplicación de la misma por parte de las autoridades de ese

Estado. Es más, el proyecto de Comunicación dedica un apartado específico a las prácticas administrativas como fuente de la selectividad material.

La Comisión dedica unas líneas a diferenciar la selectividad material de Derecho de la de hecho en los siguientes términos:

“122. La selectividad de derecho resulta directamente de los criterios jurídicos para la concesión de una medida que está reservada, desde un punto de vista formal, únicamente a determinadas empresas (por ejemplo, las de determinado tamaño, situadas en una zona determinada, que se dedican a determinados sectores, con determinada forma jurídica, empresas constituidas durante un periodo concreto, o empresas pertenecientes a un grupo de determinadas características o empresas a las que se encomiendan determinadas funciones dentro de un grupo). La selectividad de hecho puede determinarse en casos en los que, aunque los criterios formales para la aplicación de la medida están formulados en términos generales y objetivos, la estructura de la medida es tal que sus efectos favorecen significativamente a un grupo de empresas concreto (como en los ejemplos anteriores).

123. La selectividad de hecho puede deberse a las condiciones o barreras impuestas por los Estados miembros que impiden a determinadas empresas beneficiarse de la medida. Por ejemplo, aplicar una medida fiscal (como un crédito fiscal) únicamente a inversiones que superen determinado umbral puede suponer que la medida de hecho está reservada a empresas que cuentan con considerables recursos económicos”.

Veremos que ésta ha sido uno de los criterios por los que el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión que aprobaron los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco ha recibido la consideración de ayuda estatal por parte de la Comisión Europea.

Es más, es lógico que esto sea así porque el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hace referencia a las medidas que “*bajo cualquier forma*” cumplan los requisitos establecidos para tener la consideración de ayudas estatales, y por tanto, es claro que no podemos conformarnos con analizar formalmente la regulación, porque, sobre todo, la selectividad de una medida es una cuestión material, de hecho, referente a la situación que se da en la realidad.

Pero no solamente las meras consecuencias de la regulación jurídica en vigor son las que pueden hacer que tengamos que apreciar la selectividad material de una medida, sino que también la discrecionalidad de la Administración a la hora de aplicar las normas abre una puerta evidente para que podamos estar en presencia de ayudas estatales al concurrir el requisito de selectividad.

Así, el proyecto de Comunicación expone esta circunstancia en los siguientes términos:

“124. Las medidas que, a primera vista, se aplican a todas las empresas, pero están (o pueden estar) limitadas por la facultad discrecional de la administración, son selectivas. Ese es el caso cuando cumplir determinados criterios no da derecho automáticamente a acogerse a la medida.

125. *Las autoridades tienen facultad discrecional para aplicar una medida, en particular, cuando los criterios para la concesión de la ayuda están formulados de manera muy vaga o general que necesariamente implica un margen discrecional en su evaluación. Por ejemplo, la administración fiscal puede variar las condiciones para otorgar una concesión fiscal en función de las características del proyecto de inversión que debe evaluar. De la misma manera, si las autoridades competentes tienen amplia discrecionalidad para determinar los beneficiarios o las condiciones en las que se concede la ventaja fiscal sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal, como mantener el empleo, el ejercicio de dicha discrecionalidad debe entonces considerarse que favorece «a determinadas empresas o producciones»».*

Para apreciar la selectividad, en cualquiera de las tres posibilidades que acabamos de exponer, de Derecho, de hecho o en relación con la práctica administrativa, es evidente que el ámbito tributario plantea una mayor complejidad de análisis, porque, con carácter general, no suele ser habitual que las disposiciones fiscales se apliquen a determinadas empresas identificadas en la propia regulación¹⁰⁴, sino que lo normal suele ser que se establezcan una serie de criterios para la aplicación de la medida y sea preciso discernir en la práctica si esos criterios llevan o no a una situación en la que la aplicación de la medida beneficie a determinadas empresas o a determinadas producciones.

En este sentido, el proyecto de Comunicación es consciente de las dificultades para valorar la selectividad material de una disposición fiscal concebida en términos genéricos, y por ello propone una metodología en tres fases para identificar si una medida es selectiva o no lo es, en lo que supone una codificación de la práctica administrativa de la Comisión en este punto, con arreglo a los siguientes criterios:

“la selectividad de las medidas debe evaluarse habitualmente por medio de un análisis en tres fases. En primer lugar, debe identificarse el sistema de referencia. En segundo lugar, debe determinarse si una medida dada constituye una excepción de dicho sistema al establecer diferencias entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Determinar si existe una excepción es el elemento clave de esta parte de la prueba y permite sacar una conclusión sobre si la medida es a priori selectiva. Si la medida en cuestión no constituye una excepción del sistema de referencia, no es selectiva. No obstante, si constituye una excepción (y, por lo tanto, es a priori selectiva), debe determinarse, mediante la prueba en tres fases, si la medida de excepción encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema (de referencia). Si una medida a priori selectiva encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia, no se considerará selectiva y, por tanto, no entrará en el ámbito del artículo 107, apartado 1, del TFUE”.

Tiene toda la lógica procedimental seguir este análisis, en la medida en que es preciso identificar un sistema normal de tributación, identificar igualmente si la medida

¹⁰⁴ Ciertamente no suele ser lo habitual, pero tampoco es extraño, y por poner un ejemplo reciente de una medida que probablemente sea constitutiva de ayuda estatal, podemos hacer referencia a la Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra.

que se está analizando constituye una excepción a ese sistema y, en último término, si se encuentra justificada esa excepción por la naturaleza o la economía del sistema fiscal¹⁰⁵.

Ahora bien, este sistema de análisis no es seguido al pie de la letra por la Comisión en todos los supuestos, puesto que en algunas ocasiones se ha encontrado con casos en los que la propia definición del sistema general se ha realizado de una forma tal, que es la que encierra los propios elementos de ayuda.

Un ejemplo relevante de esta cuestión lo tenemos en la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar, en la que la Comisión no siguió este esquema trifásico de análisis porque la propia concepción del régimen general impositivo de Gibraltar era intrínsecamente discriminatoria.

La Decisión de la Comisión fue recurrida tanto por el Gobierno de Gibraltar como por el Reino Unido ante el Tribunal General de la Unión Europea, y aunque en ese procedimiento se analizaron diversas cuestiones relativas a la disciplina europea de ayudas estatales, incluyendo interesantes disquisiciones sobre la selectividad regional de las que luego nos ocuparemos, en la selectividad material una cuestión fundamental era si se había aplicado coherentemente la metodología trifásica de identificación de esa selectividad.

En este este procedimiento el Reino de España intervino en apoyo de las pretensiones de la Comisión, excepto en lo que se refiere a la selectividad regional, como luego haremos notar (porque la Comisión defendía el criterio que había establecido en su Comunicación de 1998 sobre aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas de que el término de comparación siempre era el Estado miembro del que se tratara, cuestión con la que discrepaba España), y la Tribunal General de la Unión Europea, por medio de una sentencia de 18 de diciembre de 2008, dictada en los asuntos acumulados T-211/04 y T-215/04, Government of Gibraltar contra Comisión (ECLI:EU:T:2008:595), anuló la Decisión de la Comisión por no haber llevado a cabo adecuadamente el análisis de la selectividad en base a este procedimiento de tres fases.

¹⁰⁵ Esta forma de entender la normativa sobre ayudas estatales lleva a que se preocupe fundamentalmente de tratar las medidas que producen una distorsión de la competencia dentro de un Estado miembro, pero no las que pueden derivar de las diferencias tributarias entre distintos Estados. Por eso, TRIANTAFYLLOU opina que las normas sobre ayudas estatales tienen un efecto limitado sobre la fiscalidad: "*Dans un contexte plus global, la discipline communautaire des aides d'Etat a une portée quelque peu réduite. Elle se focalise, certes, sur les avantages fiscaux présents à l'intérieur des Etats membres, puisque la sélectivité des mesures concernées est à établir dans leur sein, mais laisse, par définition, intactes les divergences qui existent entre les différents ordres juridiques nationaux*". TRIANTAFYLLOU, D. "La fiscalite façonnée para la discipline des aides d'Etat", **EC State Aid Law – Le droit des aides d'Etat dans la CE – Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea**, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008, p. 423.

Recordemos el análisis del Tribunal General en este aspecto:

“141 Por lo que respecta al requisito relativo al carácter selectivo de la ventaja otorgada por una medida fiscal controvertida, es preciso recordar que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véase la jurisprudencia citada en el apartado 78 supra).

142 El control jurisdiccional sobre las apreciaciones de la Comisión a este respecto es, en principio, un control completo, dado que el concepto de ayuda, tal como se define en el Tratado y habida cuenta de que el requisito de selectividad al que está sujeto es un elemento constitutivo, tiene carácter jurídico y debe interpretarse partiendo de elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2000, Francia/Ladbroke Racing y Comisión, C-83/98 P, Rec. p. I-3271, apartado 25; sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 2000, Alitalia/Comisión, T-296/97, Rec. p. II-3871, apartado 95, y de 17 de octubre de 2002, Linde/Comisión, T-98/00, Rec. p. II-3961, apartado 40).

143 Pues bien, tal como señala la propia Comisión en el punto 16 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, la calificación de una medida fiscal como selectiva por parte de la Comisión supone necesariamente, en un primer momento, que ésta proceda a la identificación y al examen previos del régimen común o «normal» del sistema fiscal aplicable en la zona geográfica que constituye el marco de referencia pertinente. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» la Comisión debe, en un segundo momento, apreciar y determinar el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal del Estado miembro de que se trate, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia Italia/Comisión, citada en el apartado 77 supra, apartado 100; de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 120, y la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, apartado 56; conclusiones del Abogado General Darmon en el asunto en que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun, C-72/91 y C-73/91, Rec. pp. I-887 y ss., especialmente p. I-903, apartados 50 a 72).

144 En caso de que la Comisión, en el marco de las dos primeras fases de su apreciación mencionadas en el apartado 143 supra, haya examinado y demostrado la existencia de excepciones al régimen fiscal común o «normal» que tengan como consecuencia una diferenciación entre empresas, de una reiterada jurisprudencia se desprende que, sin embargo, dicha diferenciación no es selectiva, cuando resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscribe. En efecto, en este supuesto, la Comisión debe verificar, en un tercer momento, si la medida de que se trata carece de carácter selectivo, aun cuando proporcione una ventaja a las empresas que puedan invocarla (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 78 supra, apartado 42; de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, Rec. p. I-1487, apartado 52, y la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, apartado 52). Pues bien, a este respecto, habida cuenta del carácter excepcional y a priori selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común o «normal», corresponde al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema. En este contexto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, apartado 81).

145 No obstante, es preciso añadir que, en caso de que la Comisión no haya llevado a cabo ni la primera ni la segunda fase del control del carácter selectivo de una medida (véase el apartado 143 supra), ésta no puede iniciar la tercera y última fase de su apreciación, so pena de sobrepasar los límites del referido control. En efecto, por una parte, esta forma de actuar podría dar lugar a que la Comisión sustituyese al Estado miembro en

cuanto atañe a la determinación de su sistema fiscal y de su régimen común o «normal», incluyendo sus objetivos, así como a la determinación de los mecanismos necesarios para alcanzar dichos objetivos y de sus hechos impositivos y, por otra parte, podría hacer que al Estado miembro le resultase imposible justificar las diferenciaciones de que se trata basándose en la naturaleza y en la estructura del sistema fiscal notificado, ya que la Comisión no habría identificado previamente su régimen común o «normal» ni demostrado el carácter excepcional de las antedichas diferenciaciones.

146 Pues bien, por lo que respecta a la determinación del sistema fiscal de que se trata, es preciso señalar que, en el estado actual de desarrollo del Derecho comunitario, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros. Así pues, estos últimos y las entidades infraestatales que disponen de una autonomía suficiente con respecto al Gobierno central, tal como se define en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*, son los únicos competentes para elaborar los regímenes de impuesto sobre las sociedades que consideren más adaptados a las necesidades de sus economías (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 23, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 50; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing/Comisión*, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 54; véanse también las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en el asunto en que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. pp. I-10837 y ss., especialmente p. I-10839, apartados 23 y 24). Por otra parte, tal como además se desprende, en esencia, del punto 13 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado debe llevarse a cabo sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y su régimen común o «normal» que juzguen más apropiados y, especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos".

Después de repasar los distintos elementos que constituían la reforma del régimen tributario de Gibraltar y sobre los que la Comisión había manifestado sus dudas, el Tribunal General recuerda nuevamente ese principio:

"170 A la vista de estas explicaciones proporcionadas por el Gobierno de Gibraltar y por el Reino Unido, a partir del inicio del procedimiento administrativo, la Comisión no podía renunciar a cumplir su deber, descrito en el apartado 143 *supra*, de identificar previamente y, en su caso, de cuestionar la calificación del régimen común o «normal» del sistema fiscal notificado realizada por las autoridades de Gibraltar. En efecto, si no se ha identificado ni examinado dicho régimen, la Comisión no podrá demostrar, de modo suficiente en Derecho, que determinados elementos del sistema fiscal notificado revisten un carácter excepcional y, en consecuencia, a priori, un carácter selectivo, con respecto a su régimen común o «normal». Asimismo, en tales circunstancias, a la Comisión también le resultará imposible apreciar correctamente si eventuales diferenciaciones entre empresas derivadas de la aplicación de una medida fiscal que constituya una excepción al régimen fiscal común o «normal» pueden estar justificadas por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal del Estado miembro de que se trate, ya que la Comisión ni identificó ni examinó previamente su régimen común.

171 Pues bien, de ninguno de los fundamentos de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión haya llevado a cabo el examen previo indispensable, mencionado en el apartado 170 *supra*, consistente en determinar si los distintos aspectos controvertidos del sistema fiscal introducido por la reforma pueden constituir un régimen fiscal común o «normal» completo".

Y tras desestimar las alegaciones realizadas en el curso del procedimiento tanto por parte de la Comisión como por parte del Reino de España, el Tribunal General llega a la siguiente conclusión:

“185 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede concluir que no puede considerarse que ninguno de los tres aspectos controvertidos del sistema fiscal según fue notificado confiera una ventaja selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, ya que la Comisión no ha demostrado, de modo suficiente en Derecho, que constituyan excepciones al régimen fiscal común o «normal» introducido por la reforma en Gibraltar que den lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal.

186 Finalmente, es preciso señalar que la comparación de los supuestos efectos del sistema fiscal introducido por la reforma con los efectos del sistema fiscal anterior a ésta, tal como la llevó a cabo la Comisión en el cuadro 1 y en el considerando 150 de la Decisión impugnada, no puede ser tomada en consideración, en el caso de autos, a efectos de la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, en relación con esta cuestión, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada (sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en el apartado 78 *supra*, apartado 41). Lo importante es si el sistema fiscal de que se trata, examinado independientemente del antiguo, favorece o no a determinadas empresas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 10).

187 Del conjunto de consideraciones que preceden se desprende que la Comisión no ha demostrado la existencia de ventajas selectivas resultantes de los tres aspectos controvertidos de la reforma fiscal. Por lo tanto, al calificar como ayudas de Estado los antedichos aspectos controvertidos, la Comisión incurrió en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1”.

Al haber apreciado este error de Derecho en la actuación de la Comisión, el Tribunal General de la Unión Europea declaró la nulidad de la Decisión de la Comisión sobre la reforma del régimen tributario de Gibraltar¹⁰⁶. No obstante, esa sentencia del Tribunal General de la Unión Europea fue objeto de sendos recursos de casación por parte de la Comisión y del Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recursos registrados como asuntos C-106/09 P y C-107/09 P.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al resolver los recursos de casación¹⁰⁷, en lo que a la selectividad material se refiere, no estuvo de acuerdo con el razonamiento del Tribunal General, y por lo tanto, casó la sentencia de éste y declaró que la Decisión de la Comisión había realizado un análisis correcto de la selectividad material en este asunto.

La sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 15 de noviembre de 2011 (ECLI:EU:C:2011:732)¹⁰⁸ razonaba al respecto, partiendo de resumir los principios que su jurisprudencia había establecido en cuanto al análisis de la selectividad material:

“71 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias

¹⁰⁶ Un análisis conjunto de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos Azores y País Vasco y la del Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar podemos encontrarlo en MULEIRO PARADA, L.M. “La autonomía del País Vasco y Gibraltar para reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades”, *Fórum Fiscal de Gipuzkoa*, agosto-septiembre, 2010, p. 21-48.

¹⁰⁷ Un comentario de jurisprudencia de esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo encontramos en SCHICHO, L. “Aides d’État - mesures fiscales (arrêt “Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d’Espagne (C-107/09 P) c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d’Irlande du Nord)”, *Revue du droit de l’Union Européenne*, núm. 1, 2012, p. 172-176.

¹⁰⁸ Un comentario autorizadísimo y de primera mano sobre esta sentencia lo realiza DÍAZ ABAD, N. “La fiscalidad de Gibraltar a examen”, *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 41, 2012, p. 7-13.

subvenciones, sino también las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, Rec. p. I-0000, apartado 45 y jurisprudencia citada).

72 De ello se deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véanse las sentencias de 15 de marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 14, y *Paint Graphos*, antes citada, apartado 46 y jurisprudencia citada).

73 En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 22, y de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, Rec. p. I-5293, apartado 32 y jurisprudencia citada).

74 Por tanto, es preciso determinar si el proyecto de reforma fiscal tiene carácter selectivo, dado que la selectividad es constitutiva del concepto de ayuda de Estado (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03, Rec. p. I-7115, apartado 54).

75 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, resulta de reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (sentencias *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, antes citada, apartado 41, y de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, Rec. p. I-10515, apartado 82 y jurisprudencia citada)".

Y una vez sentados esos principios, el Tribunal de Justicia va un paso más allá y establece que no debe aplicarse de forma excesivamente formalista su doctrina sobre la manera en la que debe procederse a identificar como selectividad una determinada medida fiscal, máxime en circunstancias, como las de la reforma tributaria de Gibraltar, en las que la propia configuración del régimen tributario implicaba, *per se*, la concesión de ventajas a las empresas extraterritoriales.

El razonamiento del Tribunal de Justicia era el siguiente:

“87 En efecto, a este respecto en primer lugar es preciso recordar reiterada jurisprudencia según la cual el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas (véanse las sentencias *British Aggregates/Comisión*, antes citada, apartados 85 y 89 y jurisprudencia citada, y de 8 de septiembre de 2011, *Comisión/Países Bajos*, C-279/08 P, Rec. p. I-0000, apartado 51).

88 Pues bien, el planteamiento del Tribunal de Primera Instancia, basado únicamente en la consideración de la técnica jurídica utilizada por el proyecto de reforma fiscal, no permite examinar los efectos de la medida fiscal en cuestión y excluye, *a priori*, la posibilidad de calificar de «ventaja selectiva» la inexistencia de imposición por lo que respecta a las sociedades extraterritoriales. Por consiguiente, este planteamiento es contrario a la jurisprudencia recordada en el apartado 87 de la presente sentencia.

89 En segundo lugar, es preciso observar que el planteamiento del Tribunal de Primera Instancia tampoco toma en consideración la jurisprudencia recordada en el apartado 71 de la presente sentencia, según la cual la existencia de una ventaja selectiva en favor de una empresa presupone que se alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de ésta.

90 Es cierto que el Tribunal de Justicia, en el apartado 56 de su sentencia Portugal/Comisión, antes citada, declaró que la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

91 Sin embargo, contrariamente al razonamiento seguido por el Tribunal de Primera Instancia y a la tesis sostenida por el Government of Gibraltar y el Reino Unido, esta jurisprudencia no supedita la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se vean favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se beneficien de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas.

92 En efecto, comprender el criterio de selectividad de esa forma presupondría, contrariamente a la jurisprudencia recordada en el apartado 87 de la presente sentencia, que, para que un régimen fiscal pudiera calificarse de selectivo, debería estar concebido con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjesen, de Derecho o de hecho, los mismos efectos.

93 Estas consideraciones son sobre todo válidas para un sistema fiscal que, como en el caso de autos, en vez de disponer normas generales para el conjunto de las empresas, estableciendo excepciones en favor de determinadas empresas, conduce a un resultado idéntico ajustando y combinando las normas fiscales de forma que la propia aplicación de éstas dé lugar a una carga fiscal diferenciada para las diversas empresas.

94 En tercer lugar, ha de observarse que el Tribunal de Primera Instancia reprochó erróneamente a la Comisión, en los apartados 184 a 186 de la sentencia recurrida, no haber demostrado la existencia de una ventaja selectiva en favor de las sociedades extraterritoriales, al no haber identificado, en la Decisión controvertida, un marco de referencia a la luz del cual pueda apreciarse la existencia de una ventaja selectiva.

95 En efecto, a este respecto, debe señalarse que, contrariamente a lo que el Tribunal de Primera Instancia declaró, habida cuenta de los apartados 143, 144 y 150 de la Decisión controvertida, de dichos apartados se desprende que la Comisión examinó la existencia de las ventajas selectivas en favor de las sociedades extraterritoriales a la luz del régimen fiscal de que se trata, que se aplica formalmente a todas las empresas. De este modo, se pone de manifiesto que la Decisión controvertida identifica el mencionado régimen como marco de referencia con respecto al cual las sociedades extraterritoriales se verían, de hecho, favorecidas.

96 En último lugar, es preciso observar que la Comisión, contrariamente a lo que declaró el Tribunal de Primera Instancia, demostró en la Decisión controvertida, de modo suficiente en Derecho, que las sociedades extraterritoriales se ven favorecidas, a la luz del antedicho marco de referencia, por ventajas selectivas, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 75 de la presente sentencia.

97 Es cierto, que al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros o de las entidades infraestatales que disponen de autonomía fiscal la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos, como observó el Tribunal de Primera Instancia en el apartado 146 de la sentencia recurrida.

98 Sin embargo, el Tribunal de Primera Instancia no apreció el régimen de que se trata en su conjunto y no tuvo en cuenta elementos en los que la Comisión se basó al apreciar este régimen en la Decisión controvertida".

A partir de esta constatación, el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea prosigue su análisis sobre las circunstancias concretas del régimen tributario de Gibraltar y sobre cómo las normas generales establecidas en el mismo conducen a que las sociedades extraterritoriales gocen de un tratamiento ventajoso que no les somete a gravamen.

Así, el Tribunal de Justicia razona lo que sigue:

“101 Teniendo en cuenta las características del antedicho régimen, recordadas en el apartado precedente, se observa que el régimen controvertido, al combinar esas bases, aun cuando éstas se basan en criterios, por sí mismos, de carácter general, lleva a cabo, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, la introducción de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.

102 De este modo, la combinación de esas bases imponibles no tiene únicamente como consecuencia conducir a una imposición que depende del número de empleados y de los locales ocupados, sino que además excluye totalmente de cualquier imposición, debido a la inexistencia de otras bases imponibles, a las sociedades extraterritoriales, pues éstas no tienen empleados y tampoco ocupan local alguno.

103 Es cierto que, con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia, una carga fiscal diferente resultante de la aplicación de un régimen fiscal «general» no basta, en sí misma, para demostrar la selectividad de una imposición a efectos del artículo 87 CE, apartado 1.

104 Así, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por un sistema fiscal confieren ventajas selectivas, dichos criterios deben también permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

105 Pues bien, eso es precisamente lo que ocurre en el caso de autos.

106 A este respecto, es preciso observar que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estén precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza no tienen empleados ni ocupan locales, no disponen de base imponible con arreglo a lo dispuesto en el proyecto de reforma fiscal.

107 De este modo, el hecho de que las sociedades extraterritoriales, que constituyen, por lo que se refiere a las bases imponibles previstas en el proyecto de reforma fiscal, un grupo de sociedades, no estén sujetas a la imposición, precisamente debido a las características propias y específicas de dicho grupo, permite considerar que las mencionadas sociedades se ven favorecidas por ventajas selectivas.

108 De todo lo anterior se desprende que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma fiscal no confiere ventajas selectivas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las sociedades extraterritoriales”.

Después de dejar claro que, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso de Gibraltar, es posible determinar la selectividad en la propia configuración del régimen fiscal, teniendo presente los efectos que se producen como consecuencia del diseño del régimen fiscal realizado por las autoridades de Gibraltar¹⁰⁹, el Tribunal de

¹⁰⁹ Sobre lo novedoso del planteamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta sentencia, teniendo presente, por otro lado, cuál había sido el posicionamiento del Tribunal General de la Unión Europea al

Justicia de la Unión Europea se dedica a resolver el resto de cuestiones planteadas ante el Tribunal General de la Unión Europea por parte de los recurrentes, para acabar considerando que todas ellas no estaban fundadas o no eran operativas, y por tanto, declarar la conformidad con el Derecho de la Unión Europea de la Decisión de la Comisión controvertida.

Es más, es tan relevante el análisis del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta sentencia, que el proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda, la menciona expresamente para establecer los supuestos en los que no debe llevarse a cabo el análisis trifásico a que estamos haciendo referencia, y lo hace en los siguientes términos:

“130. Así, en los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P186 sobre la reforma fiscal de Gibraltar, el Tribunal de Justicia consideró que el sistema de referencia definido por el Estado miembro en cuestión, aun estando basado en criterios de carácter general, discriminaba en la práctica entre sociedades que se encontraban en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por la reforma fiscal, a saber, que daba lugar a que se concediera una ventaja selectiva a las sociedades extraterritoriales. A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estuvieran sujetas a imposición no era una consecuencia aleatoria del régimen, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estaban precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales no tuvieran base imponible.

131. También puede ser necesaria una verificación similar en determinados casos relacionados con impuestos especiales, cuando haya elementos que indiquen que los límites del impuesto han sido concebidos de forma claramente arbitraria o sesgada, para favorecer a determinadas producciones o actividades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración la lógica subyacente de los impuestos en cuestión. Por ejemplo, en Ferring, el Tribunal de Justicia consideró que era selectivo un gravamen sobre las ventas directas de medicamentos realizadas por los laboratorios farmacéuticos pero no por los mayoristas. Habida cuenta de las particulares circunstancias fácticas puestas en conocimiento del Tribunal – tales como el claro objetivo de la medida y sus efectos – este no se limitó a examinar si la medida en cuestión daría lugar a una excepción del sistema de referencia que constituía el gravamen. Además comparó la situación de los laboratorios farmacéuticos (sujetos al gravamen) y la de los mayoristas (excluidos de este), y concluyó que la no sujeción de los mayoristas al gravamen sobre las ventas directas suponía concederles una exención fiscal a priori selectiva”.

Permitásenos un inciso antes de continuar porque la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Gibraltar es muy relevante cuando analiza los recursos planteados ante el Tribunal General de la Unión Europea por parte del Gobierno de Gibraltar y por el Reino Unido en la medida en que habían imputado a la Comisión no haber respetado su Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas.

analizar la selectividad material y la obligación de aplicar el análisis en tres fases que hemos mencionado, se pronuncia GARCÍA GUIJO, L. “El análisis de selectividad en las ayudas de Estado de naturaleza fiscal tras la Sentencia Gibraltar (asuntos C-106/09P y C-107/09P) y sus implicaciones en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163, 2014, p. 123-146.

El Tribunal de Justicia realiza unas apreciaciones muy interesantes respecto al valor jurídico de las comunicaciones de la Comisión, cuando razona en los siguientes términos:

“128 En primer lugar, por lo que se refiere a la imputación según la cual la Comisión se apartó en la Decisión controvertida de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, procede recordar que dicha comunicación, que, como medida de orden interno adoptada por la Administración, no puede calificarse de norma jurídica, establece sin embargo una regla de conducta indicativa de la práctica que debe seguirse y de la cual la Administración no puede apartarse, en un determinado caso, sin dar razones que sean compatibles con el principio de igualdad de trato (véase, en relación con las directrices en materia de ayudas de Estado, la sentencia de 9 de junio de 2011, Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión, C -465/09 P a C -470/09 P, apartado 120 y jurisprudencia citada).

129 De este modo, ha de examinarse si la Comisión se ha desviado realmente de la mencionada Comunicación en lo tocante al examen de la selectividad del régimen concreto.

130 A este respecto cabe observar, ante todo, que, contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes en primera instancia, el punto 13 de dicha Comunicación no puede entenderse en el sentido de que exime de cualquier control respecto de las normas en materia de ayudas de Estado la capacidad de los Estados miembros de repartir la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. En efecto, ese punto 13 precisa únicamente que «las medidas fiscales abiertas a todos los actores económicos» no constituyen ayudas de Estado mientras que, en el caso de autos, las ventajas fiscales a las que tienen derecho las sociedades extraterritoriales no están realmente abiertas a todos los actores económicos, como se desprende del apartado 102 de la presente sentencia.

131 En segundo lugar, en lo que atañe a los puntos 9 y 16 de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, es preciso subrayar que, contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes en primera instancia, no se desprende de ellos que la existencia de ventajas sólo pueda demostrarse por la apreciación de la existencia de una excepción a un régimen normal de imposición.

132 En efecto, por un lado, dicho punto 9 sólo menciona ejemplos de ventajas selectivas que están ampliamente extendidas. Por otro, el punto 16 aclara que sin embargo puede reconocerse que las ventajas resultantes de una medida aparentemente general son selectivas. Corroboración esta conclusión el punto 13 de dicha Comunicación, que es el primer punto que trata de la distinción entre las ayudas de Estado y las medidas generales y que indica claramente que éstas deben estar «efectivamente abiertas a todas las empresas sobre la base de una igualdad de acceso y su alcance no puede reducirse de facto».

133 Por último, la tesis de las partes demandantes en primera instancia, según la cual la Comisión no siguió la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal tampoco encuentra apoyo en el punto 14 de dicha Comunicación. Se deduce ya del enunciado «no significa necesariamente que [...] entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales» que este punto no tiene por objeto excluir de manera categórica determinadas medidas de aplicación de las normas en materia de ayudas de Estado.

134 Por consiguiente, debe rechazarse la alegación de que la Comisión no siguió la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal en la Decisión controvertida”.

En cualquier caso, el proyecto de Comunicación de la Comisión, una vez que ha identificado la forma en la que debe procederse al análisis de la concurrencia de la selectividad material con carácter general, mediante ese proceso de tres fases que hemos descrito, y que salvo en circunstancias excepcionales, como las que hemos visto en el caso Gibraltar, si va a ser de aplicación a la hora de analizar las medidas fiscales desde este prisma, se dedica a precisar los conceptos que deben analizarse en cada una de las tres fases.

La primera fase del análisis consiste en identificar el sistema general o marco de referencia, y a este respecto, el proyecto de Comunicación recuerda los criterios que aplica la Comisión en los siguientes términos:

“132. El sistema de referencia constituye el marco por el cual se evalúa la selectividad de una medida. Define los límites para examinar si determinadas empresas se benefician de una excepción de las normas generales que juntas forman ese sistema de referencia y reciben, por tanto, un trato de favor frente a otras empresas sometidas a las normas generales del sistema.

133. El sistema de referencia se compone de un conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican – sobre la base de criterios objetivos – a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su objetivo. Habitualmente, estas normas no solo definen el ámbito de dicho sistema, sino también las condiciones en las que se aplica el sistema, los derechos y obligaciones de las empresas sujetas a él y los aspectos técnicos de su funcionamiento.

134. En el caso de los impuestos, la construcción del sistema de referencia se basa en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos. Por ejemplo, podría identificarse un sistema de referencia para el sistema del impuesto de sociedades, el sistema del IVA, o el sistema general de tributación de los seguros. Lo mismo se aplica a las exacciones especiales (autónomas), como las exacciones sobre determinados productos o actividades con un impacto negativo sobre el medio ambiente o la salud, que no forman parte realmente de un sistema impositivo más general. Como resultado, y sin perjuicio de casos especiales ilustrados en los puntos 124 a 126, el sistema de referencia es, en principio, el propio impuesto”.

Por lo tanto, la definición de sistema de referencia está basada en los elementos estructurales del impuesto de que se trate, del gravamen que se esté analizando en cada caso. Y una vez determinados los mismos, procede tener en consideración la segunda fase del análisis, la que permite determinar si la medida que se está analizando supone o no una excepción a ese sistema de referencia.

El proyecto de Comunicación de la Comisión resume los elementos que hay que tener en cuenta en esta segunda fase del análisis de la siguiente forma:

“135. Una vez establecido el sistema de referencia, el siguiente paso del análisis consiste en examinar si una medida determinada hace distinciones entre empresas haciendo excepciones a dicho sistema. Para ello, es necesario determinar si la medida probablemente favorezca a determinadas empresas o producciones en comparación con otras empresas que están en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia. Sin embargo, a estos efectos, los Estados miembros no pueden invocar objetivos de política externa – tales como objetivos regionales, medioambientales o de política industrial – para justificar el trato diferenciado de empresas en virtud de un régimen determinado.

136. A este respecto, la estructura de determinadas exacciones especiales (y, en particular, su base imponible), tales como tasas medioambientales y sanitarias impuestas para disuadir de determinadas actividades o productos que tienen efectos adversos para el medio ambiente o la salud humana, generalmente integran los objetivos estratégicos perseguidos. En tales casos, un trato diferenciado para actividades o productos cuya situación es diferente habida cuenta del objetivo intrínseco perseguido, reflejado en la estructura del impuesto, no da lugar a un trato de excepción.

137. Si una medida favorece a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, se considerará que la medida es a priori selectiva”.

Esta segunda fase del análisis pasa por determinar si supone una excepción al sistema de referencia la medida que está siendo analizada desde esta perspectiva, pero para ello es preciso determinar si las empresas a las que se aplica se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que las demás a las que se aplica el sistema de referencia, y para ello hay que tener presente los objetivos intrínsecos de la norma fiscal o del impuesto en el que se integra la medida, sin que puedan servir de justificación las diferencias fácticas o jurídicas que se produzcan en relación con otros objetivos de política económica externos al propio impuesto.

Es evidente que determinar si los destinatarios de una medida se encuentran en una situación fáctica y jurídica equivalente a los demás a los que se aplica el sistema de referencia va a ser la clave de todo el análisis, y en este sentido, nos vamos a encontrar ante la necesidad de realizar un análisis similar al que hemos explicado al tratar de las restricciones a las libertades fundamentales garantizadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien hay que tener presente que el objetivo del análisis es diferente en un caso y en otro, porque en el ámbito de las libertades fundamentales el establecimiento del término de comparación se hace en términos económicos, de ejercicio de una actividad y de acogimiento a una libertad fundamental, y compara fundamentalmente a quien ejerce la libertad fundamental con las empresas residentes en el Estado cuya normativa se está analizando, y cuando nos ocupamos de la selectividad material, el análisis debe realizarse en función del objetivo que persigue el impuesto o el gravamen de que se trate.

Y una vez que se ha identificado una excepción al sistema de referencia, lo que ya podemos entender como justificativo de la presencia de un elemento de selectividad, hay que analizar todavía que esa excepción no se encuentre justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, pues de estarlo, no estaríamos en presencia de una medida selectiva sino de una norma general.

Este análisis debe realizarse en función de los siguientes parámetros conforme a lo que detalla el proyecto de Comunicación de la Comisión:

“138. Una medida que se aparta del sistema de referencia (selectividad a priori) todavía puede considerarse que no es selectiva si está justificada por la naturaleza o la economía general de ese sistema. Es el caso cuando una medida deriva directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o cuando es el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo. Por el contrario, los objetivos de política externos ajenos al sistema no pueden invocarse a estos efectos.

139. La base de una posible justificación podría ser, por ejemplo, la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la necesidad de tener en cuenta requisitos contables específicos, la gestionabilidad administrativa, el principio de neutralidad fiscal, la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva, la necesidad de evitar la doble imposición, y el objetivo de optimizar la recuperación de la deuda tributaria.

140. *Los Estados miembros deben, no obstante, establecer y aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados para garantizar la coherencia de las medidas de excepción con la lógica y la economía general del sistema fiscal. Para que las medidas de excepción estén justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema, todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden de lo necesario para lograr el legítimo objetivo perseguido, en el sentido de que dicho objetivo no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.*

141. *El Estado miembro que introduzca una diferenciación entre empresas tiene que demostrar que esta diferenciación está efectivamente justificada por la naturaleza y la economía del sistema de que se trata¹¹⁰.*

En este sentido, vamos a encontrar tres paralelismos claros con las imperiosas razones de interés general que pueden justificar restricciones a las libertades fundamentales del Tratado, ya que en este caso también va a ser de incumbencia del Estado miembro que pretenda justificar una excepción al sistema de referencia probar que se da esa justificación por la naturaleza y economía del sistema fiscal; también va a tener que hacerse un juicio de proporcionalidad de la excepción, es decir, que no vaya más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento de los objetivos del sistema fiscal a los que se subordina; y también debe revelarse como una medida adecuada para cumplir ese objetivo¹¹⁰.

Por otro lado, se repite en esta tercera fase la idea de que la justificación a la excepción con arreglo a la naturaleza o economía del sistema fiscal debe basarse en consideraciones inherentes al impuesto o al régimen fiscal de que se trate, sin que tengan ninguna virtualidad a estos efectos otros objetivos de política económica que podría esgrimir el Estado miembro de que se trate.

La importancia de que sea el Estado miembro concernido el que justifique y pruebe la concurrencia de una causa de justificación a una excepción al sistema de referencia por la naturaleza y economía del sistema fiscal le sirvió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para no entrar al análisis de esa cuestión en el asunto Gibraltar al que acabamos de hacer referencia, puesto que no se había ni alegado ni probado por parte del Reino Unido, ni en la fase administrativa ni ante el Tribunal General de la Unión Europea, que el régimen tributario de Gibraltar para las sociedades extraterritoriales pudiera estar justificado de alguna manera por la naturaleza y la economía del sistema fiscal.

Para concluir nuestro análisis de la selectividad material hay que hacer referencia a la amplitud con la que la Comisión entiende la concurrencia de excepciones a un

¹¹⁰ El proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda pone como un ejemplo la necesidad de evitar la doble imposición, y cita al respecto el análisis del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* y otros, en los que el Tribunal remitió a la posibilidad de invocar la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros (apartado 71 de la sentencia).

sistema de referencia y de los supuestos en los que se puede apreciar la concurrencia de selectividad. Podemos mencionar, en este sentido, tres Decisiones de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, de 12 de enero de 2011 y de 15 de octubre de 2014, todas ellas referidas a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades del territorio de régimen común del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de determinadas participaciones en entidades no residentes en territorio español, respecto del que la Comisión ha entendido que cumple todos los requisitos para constituir una medida selectiva, y por lo tanto, una ayuda estatal, incompatible con el mercado interior, ilegal por no haber sido objeto de notificación previa a la Comisión y respecto de la que ordena parcialmente la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, todas aquéllas respecto de las que la Comisión entiende que la recuperación no se opone al principio de confianza legítima, es decir, las disfrutadas después de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la invitación a presentar observaciones en el procedimiento de investigación formal llevado a efecto conforme a lo establecido en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Varias empresas afectadas han recurrido las Decisiones de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea, y éste ha resuelto dos de ellos por medio de sendas sentencias de 7 de noviembre de 2014. En concreto, el Tribunal General (Sala Segunda ampliada) en las sentencias dictadas en los asuntos T-399/11 (ECLI:EU:T:2014:938) y T-219/10 (ECLI:EU:T:2014:939) ha dado la razón a las empresas y ha considerado que la Comisión Europea no había realizado una adecuada interpretación del Tratado a la hora de evaluar la selectividad de las medidas.

Es interesante seguir el razonamiento del Tribunal General de la Unión Europea porque pone de manifiesto algunas cuestiones muy relevantes al respecto.

El Tribunal, antes de examinar, respecto al caso de autos, la fundamentación del motivo esgrimido por las empresas recurrentes, y recordando que la selectividad es uno de los criterios acumulativos que permiten calificar una medida de ayuda de Estado, entiende que es necesario precisar los requisitos que deben cumplirse para que la Comisión pueda concluir fundadamente que una medida es selectiva.

El Tribunal General de la Unión Europea recuerda en primer término que, para poder calificar una medida nacional de ayuda de Estado, el artículo 107 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su apartado 1, exige que se cumplan los siguientes requisitos: la financiación de tal medida por el Estado o mediante recursos estatales, la existencia de una ventaja para una sociedad, la selectividad de la citada medida, la repercusión de esta última sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y la distorsión de la competencia resultante de ésta.

El Tribunal General recuerda que resulta de reiterada jurisprudencia que el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, exige que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y en este sentido, entiende que la determinación del régimen jurídico pertinente, considerado el «marco de referencia», reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

De lo anterior resulta que la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» presupone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal general o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. A la luz de este régimen fiscal general o «normal» debe apreciarse, en un segundo momento, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate asegurándose de que dicha medida supone una excepción al referido régimen general en la medida en que introduce distinciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En su caso, en un tercer momento, procederá examinar si el Estado miembro de que se trate ha logrado demostrar que la medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribe.

El Tribunal General de la Unión Europea recuerda en este punto que el criterio de selectividad de una medida permite distinguir las ayudas de Estado de las medidas generales de política fiscal o económica aplicadas por los Estados miembros.

El Tribunal General de la Unión Europea, no obstante, precisa en este punto que de la jurisprudencia se desprende que la determinación de una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión es un requisito necesario para el reconocimiento de la existencia de una ayuda de Estado, lo cual es conforme con el tenor del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, que dispone que la ventaja debe favorecer a «determinadas empresas o producciones».

Y aquí es donde el Tribunal General de la Unión Europea empieza a establecer las matizaciones relevantes, pues recuerda que, aunque constituya una excepción al régimen fiscal general o «normal», cuando la medida en cuestión sea potencialmente accesible para todas las empresas, no podrá procederse a la comparación habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen general o «normal», entre la situación jurídica y fáctica de empresas que puedan beneficiarse de la medida y la de empresas que no puedan hacerlo.

De lo anterior resulta que, para que se cumpla el requisito de selectividad, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que, en su caso, la selectividad no puede derivarse únicamente de la constatación de que se ha establecido una excepción a un régimen general o «normal» de tributación, y la carga de la prueba en este punto incumbe a la Comisión.

Cuando el Tribunal General de la Unión Europea analiza las circunstancias concretas del fondo de comercio financiero internacional en el Impuesto sobre Sociedades de territorio común, concluye que, aun suponiendo que se hubiera demostrado la existencia de una excepción al marco de referencia identificado por la Comisión, dicha excepción no permitiría por sí sola afirmar que la medida controvertida favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, puesto que esta medida es, *a priori*, accesible para cualquier empresa¹¹¹.

Y en este punto, a mi juicio, el Tribunal General de la Unión Europea introduce el elemento clave y la aportación fundamental de su análisis en relación a la apreciación del requisito de selectividad, puesto que el Tribunal constata que la medida controvertida se aplica a todas las adquisiciones de participaciones de, al menos, el 5 por 100 en sociedades extranjeras poseídas durante un período ininterrumpido de al menos un año. No se dirige, pues, a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, sino a una categoría de operaciones económicas.

Y esto es lo que quiero enfatizar especialmente, la distinción entre beneficiar a determinadas empresas o a determinadas operaciones que pueden realizar todas las empresas.

El Tribunal General recuerda que una medida cuya aplicación es independiente de la naturaleza de la actividad de las empresas no es, *a priori*, selectiva y que la medida controvertida no fija ningún importe mínimo que corresponda al umbral mínimo del 5 % de participación por lo que no reserva de hecho sus ventajas a empresas que dispongan que recursos económicos suficientes a tal efecto, al contrario de lo que sucedía en relación

¹¹¹ Antes de que se conociera esta sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, la doctrina ya se había manifestado sobre los problemas hermenéuticos que plantea el análisis de la selectividad de una medida, sobre todo, a la vista de los diferentes puntos de vista que han mantenido al respecto tanto la Comisión, como el Tribunal General de la Unión Europea y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, por ejemplo, puede consultarse PIERNAS LÓPEZ, J.J. "Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio financiero", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 324, 2012, p. 51-62. El autor hace hincapié en que podemos encontrar en presencia de una medida selectiva en la medida en que todos los contribuyentes no pueden hacer uso con la misma intensidad del incentivo, si bien esto puede considerarse consustancial a cualquier medida que dependa del uso que hagan de ella los contribuyentes, y por ello, será muy relevante el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los recursos de casación interpuestos frente a las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea en relación con el alcance del concepto de selectividad.

con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones previsto en la normativa foral, al que aludiremos con mayor detenimiento en el apartado dedicado a las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales.

Por tanto, la medida controvertida no excluye de sus ventajas, *a priori*, a ninguna categoría de empresas, y por ello, incluso en el supuesto de que la medida controvertida constituyera una excepción al marco de referencia determinado por la Comisión, esta circunstancia no sería en todo caso un motivo que permitiera afirmar que dicha medida favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1.

El corolario de toda esta argumentación nos lo ofrece el Tribunal General de la Unión Europea en el apartado 72 de la sentencia dictada en el asunto T-399/11, ya que concluye que el enfoque propuesto por la Comisión *“podría conducir, contrariamente a la jurisprudencia, a que se declare que tiene carácter selectivo cualquier medida fiscal cuyo disfrute esté supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, aun cuando las empresas beneficiarias no compartan ninguna característica propia que permita distinguir las de las demás empresas aparte del hecho de que podrían satisfacer los requisitos a los que se supedita la aplicación de la medida”*.

Y este punto tiene una relevancia muy evidente en materia fiscal porque muchas medidas fiscales (deducciones, reducciones y otros incentivos fiscales) establecen una serie de requisitos para su aplicación, relacionados generalmente con las finalidades a las que pretenden atender o con las conductas de los obligados tributarios que pretenden fomentar, y por ello delimitar cuándo el establecimiento de requisitos supone una distinción entre categorías de empresas y cuándo no, es la clave de bóveda de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, y la aportación fundamental del Tribunal General de la Unión Europea en estas sentencias es precisamente haber sistematizado los criterios que permiten distinguir un supuesto del otro y poner un límite a la apreciación de la Comisión Europea, que había adoptado un criterio muy extensivo del concepto de selectividad.

Es más, el propio Tribunal General de la Unión Europea precisa que de la jurisprudencia se desprende que la constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros.

Estas sentencias no tienen carácter definitivo porque la Comisión Europea ha ejercitado su derecho a recurrirlas en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión

Europea (asuntos C-20/15 P y C-21/15 P), pero en cualquier caso, y sin perjuicio de lo que en su día determine el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea, es lo cierto que el contenido y la argumentación que realiza el Tribunal General de la Unión Europea en estas sentencias es muy relevante, por cuanto contribuye a clarificar el alcance del más vidioso de todos los requisitos establecidos para determinar si nos encontramos en presencia de una medida que se pueda considerar como una ayuda estatal.

Y como hemos dicho, en el ámbito fiscal es muy relevante tener en cuenta las consideraciones que realiza el Tribunal General de la Unión Europea en estas sentencias, por cuanto la Comisión, de ahora en adelante, si se consolida este criterio, tendrá que demostrar que una medida beneficia a una determinada categoría de empresas y no a una determinada categoría de operaciones, abiertas *a priori* a todos los operadores económicos, y por lo tanto, donde no podemos decir que estemos ante ayudas estatales.

Teniendo presente que muchas normas fiscales establecen requisitos a los que condicionan su aplicación, esta doctrina es muy importante para garantizar la seguridad jurídica de los operadores y para garantizar que no se produce una indebida restricción de lo que constituyan medidas generales.

Dejando de lado esta cuestión, que podemos decir que sigue pendiente en la medida en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se ha pronunciado sobre los recursos de casación interpuestos, sí podemos concluir este apartado de nuestro análisis sobre la selectividad material, afirmando que, cuando se han superado todas las fases de análisis que hemos venido exponiendo, podemos concluir que nos encontramos ante una medida selectiva, y por lo tanto, ante una ayuda estatal, lo cual no querrá decir ineludiblemente que nos encontremos ante una medida incompatible con el Tratado, porque la siguiente fase de análisis de las medidas que tengan la consideración de ayudas estatales es la que comprueba si pueden considerarse compatibles con alguna de las excepciones previstas en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Derecho derivado, análisis que debe realizarse en todo caso, aunque nos encontremos en presencia de ayudas ilegales, porque los supuestos de compatibilidad también están previstos en el Derecho a la Unión Europea en función de parámetros objetivos, y por tanto, deben tenerse en cuenta, incluso en la fase de recuperación de ayudas disfrutadas por los beneficiarios cuando la Comisión haya dictado una decisión negativa con orden de recuperación de ayudas ilegales en relación con un régimen de ayudas.

Este análisis habrá que hacerlo en cada caso conforme a los parámetros que hemos comentado con anterioridad, en el apartado dedicado a las normas generales de las ayudas estatales, puesto que el análisis de compatibilidad no plantea cuestiones

específicas en el ámbito fiscal, y de hecho, en el apartado en el que nos ocupamos de analizar las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales veremos cómo se ha hecho este análisis en los supuestos allí expuestos en relación con los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Es más, el análisis sobre la selectividad material corresponde llevarlo a término en todos los supuestos en los que analicemos si una determinada Norma Foral puede contener ayudas estatales, puesto que ese análisis se realiza dentro de cada uno de los sistemas tributarios de los Estados miembros, con independencia de si se extienden a todo el conjunto del Estado o solamente a una parte de él.

Precisamente la extensión de la normativa fiscal de que se trate dentro del territorio de un Estado miembro es lo que puede llevar a apreciar la concurrencia del otro tipo de selectividad, la selectividad regional o geográfica.

El proyecto de Comunicación de la Comisión sobre el concepto de ayuda mantiene el principio general de la Comunicación de 1998, aunque lo va a matizar de manera relevante, porque, como ya hemos dicho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto Azores, País Vasco y Gibraltar) ha modificado de una manera radical esta apreciación de la Comisión.

En concreto, el proyecto de Comunicación establece lo siguiente como principio general en materia de selectividad regional:

“En principio, solo aquellas medidas cuyo ámbito engloba la totalidad del territorio del Estado escapan al criterio de selectividad establecido en el artículo 107, apartado 1, del TFUE. No obstante, como se subraya más adelante, el sistema de referencia no tiene necesariamente por qué coincidir con el territorio del Estado miembro considerado. Por consiguiente, una medida que favorezca a empresas activas en una parte del territorio nacional no debe ser considerada selectiva automáticamente”.

La primera frase del párrafo transcrito es idéntica a la de la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, pero las dos siguientes corrigen totalmente el principio para adecuarlas a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El análisis detallado de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de selectividad regional lo vamos a realizar en el apartado siguiente, dedicado a las ayudas estatales y el propio régimen de Concuerdo Económico en sí mismo considerado, precisamente porque la clave de bóveda de esa relación estriba en el concepto de selectividad regional y la evolución del mismo en los últimos veinte años.

D) Las ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico.

Siguiendo la misma sistemática que al analizar las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, también al tratar de las normas sobre ayudas estatales vamos a dividir en dos apartados el análisis de la relación entre esa parte del Derecho de la Unión Europea y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por un lado, vamos a ocuparnos de analizar la relación que existe entre la disciplina europea de ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, lo que supone analizar la evolución de la doctrina de la Comisión, de los tribunales internos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el concepto de selectividad regional y su categorización respecto al concepto de ayuda estatal aplicado en el ámbito fiscal, que es a lo que dedicaremos este apartado.

Y por otro lado, también tendremos que analizar, una vez despejada la incógnita anterior, que afecta a todo el régimen de Concierto Económico, si el ejercicio concreto de la competencia para mantener, establecer y regular el régimen tributario que han hecho las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos vascos tiene implicaciones desde la perspectiva de la normativa europea de ayudas estatales, lo que no afecta al sistema como tal sino a algunas de sus disposiciones. Este análisis lo completaremos en el apartado siguiente, dedicado a las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales, en el que el centro del debate radicará en la selectividad material de cara a la apreciación del concepto de ayuda estatal.

El análisis que vamos a desarrollar en el presente apartado tiene una importancia capital, como hemos expuesto, porque si el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado implica que cualquier norma fiscal que se apruebe en su ejercicio y que sea más beneficiosa para las empresas que las normas equivalentes vigentes en el resto del Estado es selectiva y, por lo tanto, constitutiva de ayuda estatal, que solamente puede autorizarse por la Comisión o conforme a las disposiciones del Derecho derivado, ello implicaría una limitación tal de la autonomía normativa de los Territorios Históricos que probablemente convertiría en papel mojado el propio régimen de Concierto Económico.

No puede decirse que esta hipótesis se haya considerado como descabellada puesto que tanto la Comisión, como los tribunales internos e incluso, en un determinado momento, un Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea han seguido esa línea de argumentación, si bien la evolución posterior de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y a consecuencia de la misma, la práctica de la Comisión y la jurisprudencia interna, han variado completamente el punto de enfoque, lo que ha

permitido garantizar la compatibilidad del régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado con el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales.

Veamos, por tanto, siguiendo el orden cronológico de evolución de los acontecimientos, cómo se ha sustanciado este debate en el ámbito interno y en el de la Unión Europea, y cómo se ha llegado a los criterios hoy imperantes en materia de selectividad regional.

i) La Decisión de la Comisión Europea de 1993.

La Decisión 93/337/CEE, de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, de la que nos hemos ocupado al tratar de la relación entre la normativa europea de libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, presenta un doble cariz, porque no solamente determinaba que el reparto de competencias sobre la tributación de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades derivada de los puntos de conexión entonces vigentes en el Concierto Económico, que reservaba esa competencia para la Administración del Estado, era una restricción injustificada a la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sino que planteaba que podía implicar, igualmente, una ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Es interesante destacar que el primer pronunciamiento de la Comisión Europea sobre una norma fiscal de los Territorios Históricos vascos, en concreto, sobre los incentivos fiscales establecidos en las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión aprobadas por los tres Territorios Históricos vascos en 1988, mezclara en la misma Decisión cuestiones relativas con las libertades fundamentales y con las ayudas estatales, si bien el grueso del análisis y de la argumentación de la Comisión se dedicaba a la restricción a la libertad de establecimiento que la no aplicación de la normativa foral a los contribuyentes no residentes, pero residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, que se encontraran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de los residentes en territorio español, implicaba.

Ahora bien, esto tiene que ver con la propia evolución de la política en materia de control de ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas que hemos expuesto en los apartados anteriores, ya que en un principio la Comisión iniciaba el camino de la aplicación de sus competencias en materia de ayudas estatales de la mano de otras materias como las libertades fundamentales o el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial.

En cualquier caso, el razonamiento de la Comisión en la Decisión 93/337/CEE sobre la concurrencia en el supuesto enjuiciado de los elementos determinantes del concepto de ayuda estatal se basaba en dos aspectos, por un lado, en la selectividad regional de las disposiciones de los Territorios Históricos vascos, por no aplicarse más que a las empresas que operasen exclusivamente en el País Vasco (hasta 1990) y posteriormente por no aplicarse a todas las empresas del Estado miembro; pero también base a cuestiones de selectividad material por no resultar aplicables a todos los sectores, e incluso, como consecuencia de la restricción a la libertad de establecimiento al no poder aplicarse a los no residentes que se encontraran en la misma situación que los residentes.

Es interesante seguir el razonamiento de la Comisión, en la exposición de motivos de la Decisión, ya que recoge los siguientes argumentos:

“Las ayudas concedidas por España, en el marco de este sistema, entran en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE.

Sólo determinadas empresas pueden tener acceso a las ayudas relativas al IS y al IRPF, dado que sólo se aplican, respectivamente, a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco y a los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se trate, desarrollan la actividad que puede ser objeto de ayuda exclusivamente en el País Vasco. Asimismo, la nueva normativa vasca en materia de IS, establecida en la modificación del concierto económico, sólo se aplica a determinadas empresas.

Además, estas ayudas se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas las siguientes actividades: las de los intermediarios de comercio, los servicios de alimentación, el arrendamiento de maquinaria, aparatos de medida y elementos de transporte, los servicios personales y los servicios recreativos y culturales.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92, dado que, al igual que en todo régimen de ayudas, estas empresas son identificables. En efecto, deben reunir los requisitos mencionados anteriormente.

Por otra parte, las empresas a las que se aplican las ayudas del sistema vasco se ven favorecidas en el sentido de que sus inversiones les resultan menos costosas. En efecto, gracias a la aplicación de las diferentes disposiciones consideradas en el territorio del País Vasco, el tratamiento fiscal de las inversiones que estas empresas realizan en el mismo es más favorable.

Este sistema puede falsear la competencia, dado que refuerza la posición financiera y las posibilidades de acción de las empresas beneficiarias frente a sus competidores que no disfrutaban del mismo. En la medida en que este efecto se produce en el marco de los intercambios intracomunitarios, éstos resultan afectados por la ayuda.

En particular, el sistema falsea la competencia y afecta a los intercambios entre Estados miembros en la medida en que las empresas beneficiarias exportan una parte de su producción a los demás Estados miembros; de igual manera, cuando estas empresas no exportan, la producción nacional se ve favorecida en la medida en que disminuyen las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos al mercado español.

El hecho de que se trate de ayudas fiscales no las excluye del ámbito de aplicación del artículo 92, dado que este artículo se aplica a las ayudas «bajo cualquier forma».

Habida cuenta de las consideraciones expuestas anteriormente, el sistema vasco de beneficios fiscales a la inversión satisface las condiciones del apartado 1 del artículo 92”.

Posteriormente, la Comisión se dedica a analizar la regulación de la normativa foral desde la perspectiva de la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como hemos analizado en la Parte II del presente trabajo, y de forma conjunta para ambas cuestiones, ayudas estatales y libertades fundamentales, tiene en consideración la particularidad del régimen de Concierto Económico y su raíz histórica y constitucional en el ámbito del Estado español, por lo que entiende procedente conceder un plazo de tiempo para adecuar la regulación a las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

Así, la Decisión razona en su exposición de motivos al respecto:

“No obstante, habida cuenta de las peculiaridades del presente caso y, especialmente, del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco, conviene prever un período transitorio, hasta el final del año 1993, para poner fin a las distorsiones mencionadas y ajustar de este modo el sistema de ayudas fiscales de que se trata al Derecho comunitario”.

Ya dijimos respecto a las libertades fundamentales que la concesión de un plazo de adaptación no tiene ninguna lógica dentro del esquema jurídico que ha diseñado el Tratado y que ha interpretado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea porque los incumplimientos del Derecho de la Unión Europea que derivan de las restricciones a esas reglas imperativas contenidas en el Tratado se producen desde la adopción de la correspondiente disposición por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate, sin que pueda convalidarse por razones de oportunidad, una restricción o está justificada por la coherencia del sistema fiscal, y entonces tiene justificación *a futuro*, o no lo está, y debe restaurarse el respeto a lo dispuesto en el Tratado a la mayor brevedad posible.

Desde la perspectiva de las ayudas estatales las conclusiones no son exactamente similares¹¹², puesto que, aunque las ayudas incompatibles con el mercado interior deben suprimirse, y pese a que todavía no se había aprobado el Reglamento (CE) Nº 659/1999 en aquel momento, si la consideración de ayuda estatal deriva de la evolución del mercado interior, podríamos encontrarnos ante una ayuda existente respecto de la que no sería posible solicitar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, y respecto de la que la Comisión podría haber realizado una propuesta de medidas apropiadas para restaurar el respeto a las disposiciones del Tratado, donde si podría tener cabida un plazo de adaptación de la normativa.

¹¹² Es evidente que las normas sobre ayudas estatales y las referidas a las libertades fundamentales gravitan sobre la misma realidad, es decir, en lo que nos ocupa, sobre las normas fiscales de los Estados miembros, pero ni parten de la misma estructura ni las conclusiones que pueden extraerse en uno de los ámbitos se pueden trasladar miméticamente a los otros, pese a que existen evidentes relaciones entre ellos y cuestiones que pueden abordarse de una manera coherente en todos los ámbitos. Un análisis de estas relaciones y de la influencia de unas reglas sobre las otras en relación con el ámbito de la fiscalidad lo encontramos en SZUDOCZKY, R. **The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2014.

Además, y como es lógico, la Comisión realiza el análisis de si, tras haber considerado las medidas como ayudas estatales, las mismas pueden considerarse compatibles con el mercado interior en función de las distintas excepciones previstas en el Tratado, y razona en estos términos al respecto:

“en cualquier caso las ayudas consideradas sólo pueden ser compatibles con el mercado común si pueden beneficiarse de una de las excepciones previstas en el artículo 92 del Tratado.

Ahora bien, teniendo en cuenta la naturaleza y los objetivos del sistema examinado, las excepciones previstas en el apartado 2 del artículo 92 no pueden aplicarse en el presente caso.

De conformidad con la letra a) del apartado 3 del artículo 92, podrán considerarse compatibles con el mercado común las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo. La Comisión considera que esta excepción se aplica a las regiones NUTS II cuyo producto interior bruto (PIB) por habitante, medido en paridades de poder adquisitivo (PPA), no supere el 75 % de la media comunitaria. Ahora bien, el País Vasco es una región NUTS II cuyo PIB por habitante, medido en PPA, es superior al 75 % de la media comunitaria, y que asciende al 89 % de ésta (media de los años 1986 a 1990). Por consiguiente, no es aplicable en este caso la excepción contenida en la letra a) del apartado 3 del artículo 92.

En lo que respecta a las excepciones contenidas en la letra b) del apartado 3 del artículo 92, es evidente que el sistema que nos ocupa no está destinado a fomentar un proyecto de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía española. Por otra parte, el Gobierno español no ha alegado motivos de esta índole para justificar este sistema.

De conformidad con la letra c) del apartado 3 del artículo 92, podrán considerarse compatibles con el mercado común las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

Al tratarse de ayudas a la inversión, esta excepción sólo puede aplicarse si el sistema se limita a las zonas y a los límites máximos de las ayudas regionales nacionales o a las condiciones previstas en las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas (PYME). En la actualidad, éste no es el caso, aunque sólo sea porque el sistema cubre el conjunto del País Vasco y la Comisión no ha autorizado la concesión de ayudas regionales en todo el territorio del País Vasco, y porque no se cumplen los requisitos de las directrices sobre ayudas a las PYME. Además, para que se pueda aplicar esta excepción, la concesión de las ayudas deberá respetar las disposiciones comunitarias relativas a la acumulación de ayudas con finalidades diferentes, así como los límites establecidos en determinados sectores de actividad de la industria, la agricultura y la pesca”.

Por lo tanto, siguiendo la regulación entonces vigente de las distintas excepciones a la incompatibilidad con el mercado interior previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión descarta la concurrencia de todos los supuestos en el caso correspondiente, por lo que se inclina por considerar que las medidas fiscales vascas recogidas en aquellas Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 eran ayudas estatales incompatibles con el mercado interior.

Básicamente, y aunque no ha quedado excesivamente claro en la propia exposición de motivos de la Decisión, la Comisión se ampara, en lo fundamental, en la aplicación de un criterio de selectividad regional para otorgar la consideración de ayuda

estatal a estas medidas, aunque en determinados momentos para aludir también a un criterio de selectividad material, vinculado a los sectores en los que no resulta de aplicación la regulación.

Pero si esto resultaba de lo expuesto en la exposición de motivos de la Decisión de la Comisión, su parte dispositiva nos sorprende sobremanera porque mezcla de una manera poco rigurosa los dos ámbitos en los que se ha desenvuelto la Decisión, es decir, el de las libertades fundamentales y el de las ayudas estatales, ligando la incompatibilidad con el Tratado por esta última causa precisamente con la restricción a la libertad de establecimiento que había determinado la Comisión.

La parte dispositiva de la Decisión es la siguiente:

"Artículo 1

1. Las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa y por los Decretos 205/1988 y 227/1988 del Gobierno vasco son, en lo que respecta a las medidas relativas al impuesto de sociedades y al impuesto sobre la renta de las personas físicas, incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado.

2. España deberá modificar el sistema fiscal a que se refiere el apartado 1 con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993. A partir de esa fecha, no se podrá conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hayan suprimido en su totalidad estas distorsiones.

3. En caso de que España no cumpliera las obligaciones que resultan del apartado 2, todas las ayudas que se concedan, en su caso, a partir del 31 de diciembre de 1993 serán incompatibles con el mercado común y deberán suprimirse por la vía del reembolso.

4. En un plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, las autoridades españolas velarán por que las ayudas se concedan dentro de las zonas y límites máximos de las ayudas regionales nacionales o de las condiciones previstas en las directrices comunitarias sobre ayudas a las PYME, dentro del respeto de las disposiciones comunitarias sobre acumulación de ayudas con finalidades diferentes, así como de los límites establecidos en determinados sectores de actividad de la industria, la agricultura y la pesca.

Artículo 2

España informará a la Comisión, a más tardar, el 31 de enero de 1994, acerca de las disposiciones que hubiera adoptado en cumplimiento de la presente Decisión.

Artículo 3

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España".

El apartado 1 del artículo 1 de la Decisión nos sorprende en este sentido porque declara que las medidas son ayudas estatales incompatibles con el mercado interior como consecuencia de que se ha acreditado una restricción a la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Esta declaración no es consistente con la exposición de motivos de la Decisión, porque ya hemos visto que la Comisión había considerado independientemente las

cuestiones relativas a ayudas estatales y a libertades fundamentales, y había determinado que las medidas fiscales eran, en sí mismas consideradas, y con independencia de la restricción que implicaran para la libertad de establecimiento, ayudas estatales, porque no se aplicaban a todas las empresas del Estado español, sino solamente a una parte de éstas.

Por lo tanto, mal se entiende que las medidas fiscales se consideren ayudas estatales habida cuenta de que son incompatibles con la libertad de establecimiento, puesto que ni se ha razonado en la Decisión sobre cuál es la relación entre ambas perspectivas del Derecho de la Unión Europea, ni sería necesario acudir a ese argumento si tenemos en consideración que en la exposición de motivos ya se había justificado de manera autónoma el carácter de ayuda estatal de las medidas controvertidas.

Pero además, los tres siguientes apartados del artículo 1 de la Decisión confunden aún más los dos regímenes jurídicos, en la medida en que posibilitan la concesión de ayudas, así las califica la Decisión, si después del plazo de tiempo concedido por la Comisión para eliminar la restricción a la libertad de establecimiento, ésta se ha subsanado, es decir, se ha eliminado la diferencia de tratamiento entre los residentes y los no residentes, lo cual carece de todo sentido en la medida en que si las normas fiscales estudiadas son ayudas estatales *per se*, como hemos visto que ha justificado la Comisión, no podrían seguir concediéndose después de haber solucionado los problemas relativos a la restricción a la libertad de establecimiento, y además, en otro apartado parece que exige desde un primer momento que las medidas se hagan compatibles con la disciplina de ayudas regionales del Derecho de la Unión Europea.

En cualquier caso, lo que pone de manifiesto esta Decisión es que la Comisión se encontraba en un momento incipiente del desarrollo de su política de ayudas estatales en materia de disposiciones fiscales, que adoptaba posiciones balbuceantes al respecto, porque estaba constantemente mezclando los planos de las ayudas estatales y de las libertades fundamentales, y que, en definitiva, veía formas de atacar las diferencias fiscales dentro de los Estados miembros, lo cual tiene pleno encaje con su vocación de realizar el mercado interior y conseguir el mayor grado de armonización posible entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, pero todavía no había articulado de manera adecuada su posición al respecto.

De hecho, esta Decisión es bastante anterior al ECOFIN de Verona, a la aprobación del Reglamento (CE) N° 659/1999 que establece conceptos y normas de procedimiento en materia de control de ayudas estatales y a la propia Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de

las empresas, con lo que la Comisión todavía no había elaborado de una manera lo suficientemente consistente sus criterios respecto a la aproximación a esta materia.

Hay que tener presente, además, que la solución que adoptó el legislador español en relación con las cuestiones puestas de manifiesto por parte de esta Decisión fue la de aprobar la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que a lo único que atendía era a eliminar la restricción a la libertad de establecimiento al prever una compensación para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que se encontraran en una situación fáctica y jurídica similar a los residentes, y que de haberlo sido, hubieran podido acogerse a las disposiciones fiscales de los Territorios Históricos.

Al hablar de esta cuestión en lo que se refiere a la libertad de establecimiento, ya vimos que la Comisión Europea aceptó la solución propuesta por las autoridades españolas a través de la mencionada disposición adicional octava, y entendió que con la compensación prevista para los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se había puesto fin a la distorsión de la libertad de establecimiento y se había restaurado la compatibilidad de la normativa interna con el Derecho de la Unión Europea en este ámbito.

Ahora bien, la carta de la Comisión Europea a la REPER no hacía referencia alguna a la cuestión de las ayudas estatales, no se posicionaba sobre si el hecho de haber eliminado la restricción a la libertad de establecimiento, implicaba, según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 de la Decisión que ya no se consideraba como ayuda incompatible con el mercado interior, ni tampoco sobre si se mantenía el carácter de ayuda estatal por algunas otras consideraciones.

Puede que este silencio de la Comisión se debiera a que las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 se derogaron en el año 1993 al haber sido sustituidas por las Normas Forales de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993, que replicaron algunas de las medidas que se habían establecido en las Normas Forales de 1998 e incorporaron la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación durante diez ejercicios, conocida como vacaciones fiscales, y que darían lugar años después a nuevas actuaciones de la Comisión Europea en materia de ayudas estatales, pero en las que se abandonaría completamente el argumento de la selectividad regional y se pasaría a un análisis de selectividad material en función de la definición de los contribuyentes a los que resultaría de aplicación la medida, pero siempre dentro del universo de los contribuyentes sometidos a la normativa foral.

Es evidente que en aquella Decisión se cerró en falso el asunto de la selectividad regional, tanto porque no se precisaba expresamente que ése fuera el criterio determinante de la consideración de ayuda estatal, como porque no se hizo un mayor seguimiento por parte de la Comisión de la cuestión, e incluso, hoy en día se puede pensar que fue un claro error no presentar el correspondiente recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que se clarificase la cuestión de las ayudas estatales, aunque es evidente que también para las autoridades forales y las del Reino de España nos encontrábamos en los albores de una cuestión que daría mucho juego en los tiempos siguientes.

No obstante, si me parece adecuado analizar, de manera retrospectiva y con los criterios de que disponemos hoy en día, aunque sea un anacronismo, algunas de las cuestiones planteadas en aquella Decisión, y en particular, la que tiene que ver con la relación entre una restricción a la libertad de establecimiento y que de ella derive la apreciación del criterio de selectividad en relación con las ayudas estatales.

Al respecto, hay que decir que nos encontramos ante un criterio de selectividad material, y no regional, porque se predica la selectividad de un grupo de contribuyentes que comparte una característica específica, no relaciona con el espacio en el que se desenvuelven las competencias tributarias de la autoridad infraestatal autora de las normas cuestionadas.

La Comisión entendía que las Normas Forales, o más bien, los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, como tuvimos ocasión de analizar en la Parte II, implicaban una restricción injustificada a la libertad de establecimiento porque se trataba de una manera menos ventajosa a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que a los contribuyentes residentes en el Estado español a los que les resultaba de aplicación la normativa foral.

Colegir de ahí que las Normas Forales implicaban una ayuda estatal pasa ineludiblemente por entender que se ha concedido una ventaja a los contribuyentes residentes a los que resulta de aplicación la normativa foral en relación con un pretendido régimen general de tributación, que se supone que es el más gravoso, en este caso, el aplicable a los contribuyentes no residentes, que si hubieran sido residentes, hubieran podido aplicar la normativa foral, porque son los únicos de los que se puede predicar que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

Para analizar la selectividad material de una medida es preciso, como ha determinado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y se recoge por parte de la Comisión en el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda, realizar un

análisis trifásico, partiendo de identificar el régimen normal de tributación, el sistema de referencia, identificando en un segundo momento si la medida constituye una excepción al mismo, y por último, revisando si esa excepción puede considerarse justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

Esto es así en la medida en que entiendo que no nos encontramos ante un supuesto excepcional de sistema tributario establecido sobre una base intrínsecamente discriminatoria para determinadas empresas o determinadas producciones, como la que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Gibraltar, a la que antes hemos hecho referencia, y por tanto, procede seguir las fases de análisis establecidas como principio general de actuación en este ámbito.

A mi juicio, la primera fase del análisis no llega a un resultado consistente si seguimos esa pauta de razonamiento, porque se estaría identificando el régimen normal de tributación, o el escenario ordinario del sistema de referencia, con el que se corresponde a la medida más gravosa, aunque sea la que se aplica a unos pocos contribuyentes. Es lo mismo que decir que, si se eleva el tipo de gravamen a un determinado sector, y sólo a él, eso convierte el tipo general en una ayuda estatal porque se aplica a todos los demás sectores económicos.

Determinar cuál es la excepción y cuál es el sistema normal de tributación es el primer pilar sobre el que construir un análisis certero sobre la concurrencia del requisito de selectividad en una determinada medida, y lo que es evidente es que no parece un criterio adecuado para ello guiarse por cuál es el tratamiento menos ventajoso, ya que se estaría mezclando el concepto de ventaja y el de selectividad, y está claro que son dos conceptos perfectamente diferenciables y delimitados en la jurisprudencia sobre ayudas estatales.

Se opone al sentido común identificar como régimen normal de tributación el que aplican una pequeña parte de los contribuyentes, ya que la excepción siempre está determinada por aquello que se aparta de lo normal u ordinario, y no se constituye en excepción lo que tiene una vocación de generalidad. De hecho, según el diccionario de la Real Academia Española, por excepción debemos entender "*cosa que se aparta de la regla o condición general de las demás de su especie*", y en este sentido, lo general, ordinario o común se identifica con lo usual, o con aquello que comparten todos los individuos de un determinado grupo o la mayor parte de ellos.

Es más, el Abogado General Geelhoed, en las conclusiones que hizo públicas el 20 de octubre de 2005 en el asunto C-88/03, Portugal contra Comisión (ECLI:EU:C:2005:618), del que hablaremos en mayor detalle en el apartado siguiente, se

refiere a los casos en los que es una región de un Estado miembro la que eleva el tipo de gravamen en un determinado impuesto, lo que evidentemente hace que el resto de regiones gocen de un tipo más reducido.

El Abogado General razonaba lo siguiente al preguntarse cuándo debe considerarse selectiva la modificación de un tipo de gravamen en una determinada zona geográfica:

"48. Al abordar esta cuestión, debemos comenzar por distinguir entre un incremento en el tipo impositivo nacional para una determinada zona geográfica de un Estado miembro y una reducción de dicho tipo impositivo.

49. En cuanto al incremento de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, suponiendo que dicha zona represente una pequeña parte del territorio geográfico total del Estado miembro, ello constituye lo que calificué en mis conclusiones en el asunto GIL Insurance y otros de «gravamen especial» establecido dentro en esa zona, y no la concesión de una ayuda a los contribuyentes comprendidos dentro del ámbito de aplicación del régimen general que están sujetos a un tipo impositivo más reducido. Como consecuencia, por las razones que expuse en dichas conclusiones, las normas que regulan las ayudas de Estado no se aplican a tal situación".

Y por lo tanto, es preciso acudir a su argumentación en el mencionado asunto GIL Insurance, asunto C-308/01, que puede seguirse en los siguientes apartados de sus conclusiones publicadas el 18 de septiembre de 2003 (ECLI:EU:C:2003:481):

"55. Según la Comisión, existen dos tipos de ayuda:

– la «ayuda clásica», que constituye una ventaja específica o una excepción fiscal específica. El remedio clásico previsto, en términos de «eliminar la ventaja», es que el Estado miembro de que se trate reclame al beneficiario la ayuda concedida, intereses incluidos. Una alternativa, aunque no muy probable por razones presupuestarias, es la generalización de la ayuda;

– la ayuda de «segundo» tipo, en cuyo contexto se le impone un gravamen fiscal especial a una parte de un sector. En este caso, la eliminación se realiza mediante supresión del gravamen fiscal especial. En ese sentido, podría optarse por devolver a la empresa afectada el gravamen especial abonado para, de este modo, restablecer la competencia con las empresas que no están sujetas a dicho gravamen. Las demandantes apoyan esta solución. Sin embargo, también se podría optar por generalizar el gravamen especial y, por consiguiente, reclamar la ayuda de todos los beneficiarios.

56. La Comisión añade a esto que, con respecto a la «ayuda» de segundo tipo, existen dos opciones. Bien el Tribunal de Justicia puede no aceptar en ningún caso, por principio, la última solución mencionada. Este enfoque se podría encontrar en la sentencia Banks. También es posible dejar abierta esta solución, enfoque que se desprendería lógicamente de la primera parte de la sentencia Ferring.

57. Como expondré a continuación, en mi opinión, la Comisión parte de la idea de que, por supuesto, los casos que ella misma califica de «segundo tipo de ayuda» son siempre ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE. Desde ese punto de vista, se da al artículo 87 CE un alcance material más amplio de lo que está justificado según la sistemática del Tratado.

Sobre las distorsiones

58. En las negociaciones que precedieron a la adopción del Tratado CEE, el concepto económico de «distorsión» jugó un papel muy discutido. Su repercusión puede encontrarse en el denominado Informe Spaak, del que la Comisión adjuntó un resumen como anexo a sus observaciones.

59. Por su contenido, las discusiones acerca del concepto de distorsión se centraron en las posibles consecuencias que la creación de un mercado común tendría para las economías nacionales y la política económica nacional.

60. Con la desaparición de las fronteras económicas interiores, los Estados miembros también perderían una parte de su instrumental, con el que hasta entonces podían solucionar los desequilibrios en las relaciones económicas transfronterizas.

61. Tales desequilibrios podían surgir en diferentes niveles entre las distintas economías. A nivel macroeconómico, las denominadas distorsiones globales se manifiestan, por ejemplo, en un nivel demasiado alto de costes laborales y precios que se hace patente en un déficit estructural en las cuentas corrientes de la balanza de pagos y un aumento del desempleo. En caso contrario, surge un considerable superávit en las cuentas corrientes de la balanza de pagos con un recalentamiento del mercado laboral y la amenaza de una subida de precios.

62. Para corregir tales distorsiones globales en un mercado común, los Estados miembros deben recurrir, en principio, a su instrumental macroeconómico y –hasta la realización de la UEM– de política monetaria. Las competencias comunitarias al respecto eran sobre todo de –ligera– naturaleza coordinadora. Estaban recogidas en los artículos 103 a 109 del Tratado CEE. Actualmente, la mayoría ha sido sustituida, respecto a la política (financiera) económica, por los artículos 99 CE y 104 CE y, respecto a la política monetaria uniforme dentro de la UEM, por los artículos 105 CE a 111 CE.

63. La desaparición de las fronteras económicas interiores también tenía como consecuencia que podían surgir desequilibrios a nivel mesoeconómico, sobre todo sectorial. Normalmente pueden reducirse a disparidades en (los sistemas de) la legislación. Así, un sistema tributario que, por ejemplo, grava de forma relativamente onerosa en el país A el trabajo y, en el país B, el capital, puede influir profundamente en las relaciones de competencia dentro del mercado común. Tal tipo de distorsiones genéricas –en principio pueden ser la consecuencia de cualquier tipo de intervenciones públicas que afectan al comportamiento de las empresas en el mercado– a la larga pueden distorsionar gravemente los procesos de asignación en el mercado común (el «funcionamiento del mercado común»). Atendiendo, entre otras cosas, a esto último, el artículo 100 del Tratado CEE originario previó la posibilidad de armonizar la legislación. El uso del instrumento de armonización no ha sido el único instrumento que, dentro del contexto del mercado común, ha conducido a una convergencia innegable en la legislación socio-económica, económica y fiscal, sino que también han contribuido a ello las iniciativas independientes de los legisladores nacionales. Esta convergencia «espontánea» surgió en particular en el ámbito de los impuestos directos, en los que la Comunidad tenía dificultades para poner en práctica sus competencias.

64. Para finalizar, entre las economías nacionales y dentro de ellas también pueden producirse desequilibrios a nivel subsectorial: las denominadas distorsiones específicas que se derivan de intervenciones estatales específicas, que imponen a determinadas producciones o empresas gravámenes especiales, o bien prevén ventajas especiales para éstas. Con respecto a los gravámenes especiales, se trata muchas veces de intervenciones estatales conocidas en las ciencias administrativas modernas como las denominadas recaudaciones específicas reguladoras del comportamiento. Cada vez son más frecuentes en la política medioambiental y urbanística. En cierto sentido, constituyen el reflejo de las ventajas específicas o ayudas, que persiguen influir en el comportamiento de los operadores del mercado con incentivos en vez de con desincentivadores.

65. Para las distorsiones específicas, el Tratado CEE originario preveía dos instrumentos. Para las distorsiones específicas debidas a medidas públicas «gravosas» (el término «gravoso» debe interpretarse de manera más amplia y no sólo como un gravamen económico, también los requisitos ambientales específicos pueden ser muy «gravosos»), se aplicaba el mecanismo recogido en los artículos 101 y 102 del Tratado CEE (actualmente, artículos 96 CE y 97 CE). Para las distorsiones debidas a «ayudas», es decir, para dichas distorsiones que se derivaban del instrumento político especial «ayuda estatal», los artículos 92, 93 y 94 del Tratado CEE (actualmente, artículos 87 CE, 88 CE y 89 CE) preveían una facultad especial para la Comunidad. Dicha facultad especial se caracteriza por una normativa más estricta, un mecanismo de vigilancia mucho más severo y facultades ejecutivas y de control ampliamente definidas para la Comisión.

66. Las grandes diferencias entre el mecanismo de los artículos 96 CE y 97 CE, por una parte, y de los artículos 87 CE a 89 CE, por otra parte, son la base de una práctica de aplicación diametralmente distinta. Los primeros artículos (casi) nunca se han aplicado y las

últimas disposiciones mencionadas forman la base de una vasta práctica política y de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que aún sigue creciendo en volumen y precisión.

67. Sin embargo, esto último no quita para que, de acuerdo con la génesis y la sistemática del Tratado, los artículos 87 CE a 89 CE, por la naturaleza especial del instrumento de intervención –a saber, ayudas– se califiquen de *leges speciales* con respecto a las *leges generales* de los artículos 96 CE y 97 CE. Esto obliga a ser muy cauteloso y a no calificar, sin más, de ayuda una diferencia de gravámenes que resulta de la imposición de un gravamen específico a una determinada actividad económica a nivel subsectorial.

¿Gravamen específico o ayuda?

68. En general, las distorsiones específicas se deben a una excepción, limitada *ratione materiae* o *personae*, a un régimen genérico. Dicha excepción tiene el carácter bien de un gravamen especial o bien de una ayuda especial valorable en dinero, que directa o indirectamente corre a cargo del Estado.

69. Normalmente, estas medidas especiales persiguen modificar específicamente el comportamiento de los operadores económicos. De esto se desprende que las distorsiones que se derivan de éstas no siempre deben interpretarse negativamente.

70. Un impuesto selectivo sobre los automóviles sin catalizador crea una distorsión en las condiciones de competencia en el mercado en cuestión con el fin de influir negativamente en la producción y el volumen de ventas de dichos vehículos. Tal distorsión puede encontrar su justificación en fines de política medioambiental. Por el contrario, una ayuda específica, por ejemplo para favorecer determinadas inversiones en regiones más desfavorecidas, también da lugar a una distorsión que perjudica a las regiones más prósperas. Esta distorsión específica encuentra su justificación en fines de política económica regional generalmente admitidos.

71. De la letra de los artículos 87 CE y 96 CE se desprende que las distorsiones específicas en el mercado común no son per se inadmisibles. El artículo 96 CE prevé implícitamente para la Comisión un margen de apreciación en relación con su decisión de actuar o no contra una distorsión específica: «y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse». El artículo 87 CE prevé en los apartados 2 y 3, respectivamente, una serie de excepciones obligatorias y discrecionales a la prohibición general recogida en el apartado 1 del mismo.

72. La gran diferencia entre las consecuencias jurídicas que el Tratado CE vincula a las distorsiones derivadas respectivamente de gravámenes específicos y de ayudas obliga a una delimitación precisa entre ambos tipos.

73. A este fin, siempre debe buscarse un punto de referencia en el «origen» específico de la distorsión: ¿es un gravamen o una ayuda? La idea de que una distorsión causada por un gravamen específico puede considerarse ayuda a favor de los operadores económicos que aún se rigen por la norma genérica es fundamentalmente incorrecta, tanto por motivos jurídicos y económicos como políticos.

74. Por motivos jurídicos, ya que un régimen genérico, que no constituía una ayuda, sólo por el hecho de aplicarle un aumento selectivo limitado *ratione materiae* o *personae* se convertiría en una ayuda, que favorecería a los operadores económicos que han seguido rigiéndose por la norma genérica. Con ello, por un lado, se amplía el alcance material de la prohibición de ayuda hasta bien pasados los límites perseguidos por los autores del Tratado y, por otro lado, se reduce el ámbito de aplicación de los artículos 96 CE y 97 CE.

75. También desde un punto de vista económico, la recalificación como ayuda de una medida nacional, que por su naturaleza y tenor es genérica, tiene consecuencias no deseadas. Esto podría conducir a que el nivel impositivo para los operadores económicos que se rigen por el régimen genérico debiera aumentarse *ex tunc* hasta el nivel que grava a los operadores sujetos al régimen específico. Tal cambio genérico en los niveles impositivos para un amplio grupo de operadores económicos o de categorías genéricamente definidas de sectores de mercado puede ser indeseable desde un punto de vista económico. Además, para una medida genérica calificada indebidamente de ayuda, ese tipo de adaptación generaría casi inevitablemente nuevas distorsiones genéricas en el mercado común. De esa manera se expulsaría al demonio con Belcebú (sería peor el remedio que la enfermedad).

76. Desde un punto de vista político, semejante recalificación podría tener como consecuencia que se limitara a los Estados miembros la posibilidad de aplicar impuestos

selectivos como instrumento político, aunque la aplicación de éstos estuviera totalmente justificada y nunca hubiera podido dar lugar a la aplicación de los artículos 96 CE y 97 CE. Volviendo al ejemplo mencionado en el punto 70 supra: si el allí mencionado impuesto sobre automóviles que contaminan el medioambiente constituyera una ayuda a la producción y a las ventas de vehículos más ecológicos, con la consecuencia de que el nivel del impuesto –menor– que grava estos últimos debería aumentarse hasta el nivel que grava los vehículos muy contaminantes, se le quitaría al Estado miembro un instrumento político que éste necesita para un fin político generalmente aceptado. Las consecuencias de este resultado contrario son potencialmente aún más graves, ya que en este ejemplo, con la calificación como ayuda del tipo genérico más bajo, el Estado miembro afectado perdería facultades que le corresponden en virtud del Tratado.

77. Esta argumentación conduce a la conclusión de que una distorsión específica derivada de un impuesto especial nunca debería considerarse una ayuda a favor de operadores que se rigen por el régimen genérico. A esto último puede unirse dos consecuencias más: en caso de que, en interés del mercado común, deba desaparecer la distorsión en cuestión, la Comunidad debería eliminar el origen de dicha distorsión, a saber, el impuesto especial; para ello, debe hacer uso de sus facultades en virtud de los artículos 96 CE y 97 CE y no puede utilizar las que le corresponden en virtud de los artículos 87 CE y 88 CE".

El Tribunal de Justicia, al resolver el asunto GIL Insurance por medio de su sentencia (Sala Quinta) de 29 de abril de 2004 (ECLI:EU:C:2004:252) viene a confirmar que no estamos en presencia de una ayuda en este caso, aunque lo hace de una manera más tibia que el Abogado General, ya que sin entrar a valorar si nos encontramos en presencia de una ayuda o no, determina que en caso de serlo, estaría justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia al respecto en los siguientes términos:

"73 En el presente asunto, aun suponiendo que el establecimiento del tipo superior implique una ventaja para los operadores que ofrecen contratos sujetos al tipo normal, procede examinar si la aplicación del tipo superior del IPT a una parte determinada de los contratos de seguro antes sujeta al tipo normal está justificada por la naturaleza y la estructura del sistema en que se inscribe este impuesto.

74 Para ello, es preciso señalar que el órgano jurisdiccional remitente considera, en el apartado 10 de su resolución, que el tipo superior del IPT y el IVA forman parte de un todo inseparable, y tal era el objetivo perseguido al establecer el tipo superior. En efecto, dicho tipo se introdujo para combatir los comportamientos dirigidos a sacar provecho de la disparidad entre el tipo normal del IPT y el del IVA mediante la manipulación de los precios del alquiler o venta de los electrodomésticos y de los seguros relacionados con estas operaciones. Tales comportamientos daban lugar, por un lado, a una pérdida de ingresos procedentes del IVA y, por otro lado, a alteraciones en las condiciones de la competencia en el sector de los electrodomésticos.

75 Como sostiene el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, debido a su alcance y a su efecto, el tipo superior del IPT puede calificarse de impuesto regulador que constituye un elemento disuasorio específico para la celebración de contratos de seguro conexos. El establecimiento de un tipo superior del IPT sobre determinados contratos de seguro no estaba destinado a conceder una ventaja a los operadores que ofrecen contratos de seguro sujetos al tipo normal del IPT, con arreglo al sistema general de tributación de los seguros.

76 A este respecto, es preciso señalar que el IPT recaudado al tipo normal no constituye un régimen excepcional respecto al régimen general de tributación de los seguros en el Reino Unido. No se trata de un régimen fiscal que favorezca a un sector determinado, puesto que se trata de un sistema de tributación de las primas de seguro, con objeto de compensar la no sujeción al IVA de que gozan las operaciones de seguro".

Tenemos aquí un ejemplo más de cómo a veces los Abogados Generales pretenden establecer principios generales con vocación de dar criterios amplios de interpretación del Derecho de la Unión Europea y cómo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea limita su eficacia al restringir el análisis a las circunstancias del caso concreto, lo que no es de gran utilidad para aclarar conceptos que tienen una trascendencia muy relevante desde la perspectiva del Derecho de la Unión.

Tampoco en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores (C-88/03) el Tribunal hace mención alguna a los supuestos en los que una determina región eleva el tipo de gravamen respecto a la situación del resto del Estado, por lo que la opinión del Abogado General Geelhoed no ha llegado a plasmarse de manera expresa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque tiene todo el valor jurídico que le corresponde en su justificación doctrinal y en su argumentación, y en mi opinión, refuerza el análisis que estábamos realizando sobre la forma de determinar el régimen general de tributación y las excepciones al mismo.

Por lo tanto, no parece razonable ligar el análisis de la selectividad material de una medida con una posible restricción a una libertad fundamental, en la medida en que, por su propia naturaleza, la situación en la que se restringe una libertad fundamental es la que se identifica con la excepción al sistema general, bien cierto que en perjuicio de quienes son residentes de otros Estados miembros y ejercitan las libertades fundamentales garantizadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por ello, no podemos compartir la afirmación de la Comisión de que la regulación foral tenía la consideración de ayuda estatal habida cuenta de que suponía una restricción injustificada a la libertad de establecimiento, en la medida en que precisamente el análisis que se realiza en uno y otro caso es el contrario, por lo que no puede servir para extraer la conclusión de que algo que implique una restricción a una libertad fundamental va a constituir a la vez una ayuda estatal.

Obviamente teniendo presente que solamente se puede excluir la necesidad de identificar un sistema general de referencia cuando las circunstancias concurrentes en el supuesto en cuestión lleven a considerar que el propio sistema de referencia se ha construido en base a unos parámetros que lo convierten en intrínsecamente favorecedor de determinadas empresas o de determinadas producciones, como en el supuesto de Gibraltar, pero lo cierto es que si eso se articula en base a una restricción a una libertad fundamental, lo que resulta es que el propio sistema de referencia se ha determinado para perjudicar a unas determinadas empresas o a unas determinadas producciones, lo que no encaja con los elementos configuradores del concepto de ayuda estatal.

Respecto a las demás justificaciones de la categorización de ayudas estatales por razón de selectividad material, como las relativas a la exclusión de determinados sectores, es evidente que nos tenemos que hacer la misma pregunta que la que acabamos de analizar, cuál es el sistema general de referencia y cuál es la excepción al mismo, y lo que también parece evidente es que nunca podremos considerar como sistema general el que se aplique a unos pocos sectores de actividad, ya que estaríamos convirtiendo lo particular en general, pero como tampoco desarrolla mucho más la Comisión su argumentación al respecto, no tiene sentido que profundicemos en este análisis.

La cuestión verdaderamente relevante que dejó en herencia la Decisión 93/337/CEE fue la de la apreciación de selectividad regional en la aplicación del régimen de Concierto Económico, puesto que la Comisión basó la mayor parte de su argumentación, que no de la parte dispositiva de su Decisión como hemos visto, en el carácter selectivo de las medidas porque solamente se aplicaban, en un principio, a las empresas que operaran en el País Vasco, y posteriormente solamente a las que se encontraban sometidas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades en atención a los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En realidad, este criterio de la Comisión es el que hemos comprobado que plasmaría en 1998 en su Comunicación sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas y el que supone que el término válido de comparación para apreciar la selectividad regional de una medida es, en todo caso, el territorio de un Estado miembro, por lo que las medidas aprobadas por entidades infraestatales, que, obviamente no van a tener vocación de aplicarse en el conjunto del Estado miembro, incurrirían en selectividad regional *per se*.

ii) La conflictividad judicial respecto a las Normas Forales fiscales.

Como decíamos en el apartado anterior, quizás la relevancia más destacada que tiene la Decisión 93/337/CEE en el ámbito de las ayudas estatales es que expresa una manera de entender el criterio de selectividad regional que no es respetuosa con las diferentes situaciones que pueden darse en los Estados miembros de la Unión Europea, ya que aplica la misma lógica a un Estado centralista que a otro en el que su estructura constitucional se basa en la descentralización política del ejercicio de competencias respecto a sus entidades infraestatales.

No hubiera tenido una especial trascendencia en el ámbito interno del Estado español y en la evolución posterior de los acontecimientos esta Decisión de la Comisión si no llega a ser porque su argumentación sobre la selectividad regional se adopta como

propia tanto por la Administración General del Estado como por el Ministerio Fiscal e incluso por entidades de Comunidades Autónomas limítrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco en los diferentes pleitos que mantenían ante los tribunales internos respecto al ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En la Parte I de este trabajo ya expusimos con detalle la evolución de la conflictividad judicial en torno al Impuesto sobre Sociedades, una conflictividad que llegó a poner en tela de juicio la seguridad jurídica y la propia existencia del régimen de Concierto Económico tal y como ha sido definido por la disposición adicional primera de la Constitución y el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, y que se acrecentó sobremedida a partir de conocerse la Decisión 93/337/CEE y la argumentación que el ejecutivo de la Unión Europea realizaba sobre la aplicación de la normativa de ayudas estatales en el ámbito del Concierto Económico.

No vamos a repetir ahora lo que ya fue desarrollado en aquel momento, pero sí nos interesa destacar que, a partir de los recursos interpuestos contra las Normas Forales de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993, la selectividad regional y la posibilidad de conceptualizar como ayudas estatales las Normas Forales por su propio ámbito de aplicación y no por el contenido concreto de las disposiciones aprobadas, se convierte en uno de los argumentos centrales de impugnación de las Normas Forales, junto a los clásicos ya establecidos con anterioridad de control de las limitaciones impuestas al poder normativo foral como consecuencia de las normas de armonización establecidas en el propio Concierto Económico, que era, fundamentalmente, el ámbito en el que se habían movido las impugnaciones hasta aquel momento.

Los recursos contra las mencionadas Normas Forales de 1993 marcarían, por tanto, un punto de inflexión, que se profundizaría en los recursos contra las Normas Forales posteriores y alcanzaría su cénit en las impugnaciones planteadas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de 1996, las que aprobaron la primera reforma integral del Impuesto en la que se decidía ejercer ampliamente la autonomía normativa que reconocía el Concierto Económico a los Territorios Históricos en ese impuesto.

Es curioso, además, que la belicosidad contra el Concierto Económico en atención al carácter de ayudas estatales de sus productos normativos como consecuencia de una manera de interpretar el concepto de la selectividad regional, se desarrollase fundamentalmente ante los tribunales internos, porque la Comisión Europea

nunca seguiría nuevamente esta línea de análisis en sus investigaciones y Decisiones sobre distintas Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos, en las que el análisis de la Comisión Europea al aplicar las normas sobre ayudas estatales reguladas en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se basaría siempre en la selectividad material de las medidas, y no en el ámbito de aplicación de las mismas, lo que no deja de resultar significativo igualmente si tenemos en cuenta que en la Decisión 93/337/CEE se había posicionado claramente con un discurso de selectividad regional.

Es cierto que la Comisión Europea adoptó el criterio de considerar como término de comparación el conjunto del Estado miembro a los efectos de analizar la selectividad regional en su Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas y que defendería su aplicación en las cuestiones prejudiciales planteadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al ámbito de aplicación de las Normas Forales fiscales, e incluso que sería una de las bases de su análisis en relación con otros supuestos como el régimen tributario en la Región Autónoma de Azores en Portugal o de la reforma del régimen tributario de Gibraltar, aunque en este caso la perspectiva de análisis fue doble, ya que basó su Decisión al respecto tanto en motivos de selectividad regional como de selectividad material (de estos últimos ya hemos dado cuenta en un apartado anterior).

Pero también es cierto que nunca aplicó ese criterio en los distintos expedientes abiertos a normas concretas de los Territorios Históricos vascos, como el propio contenido del artículo 14 de las Normas Forales de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993, el que instauraría la exención temporal de diez años en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, que daría lugar a una Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 en la que consideraría ese precepto como una ayuda estatal incompatible con el mercado interior, pero en base a criterios de selectividad material y dejando bien claro que la Decisión no implicaba bajo ningún concepto el cuestionamiento de las competencias que conforme al Concierto Económico se reconocen a los Territorios Históricos vascos en atención a sus derechos históricos, lo que implica indirectamente no tomar en consideración el criterio de selectividad regional.

Desconocemos la razón por la que la Comisión no ha aplicado ese criterio en ninguna de las Decisiones que han afectado a Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, a excepción de la Decisión 93/337/CEE, cuando lo ha utilizado como elemento esencial en el asunto Azores o como argumento adicional en el asunto Gibraltar, pero es evidente que no haberlo siquiera invocado en ninguna de las Decisiones correspondientes al País Vasco tiene que tener una base, probablemente relacionada con que ese criterio no estaba recogido en ninguna sentencia del Tribunal de Justicia de

la Unión Europea, sino que era una creación propia de la Comisión, y con el hecho de que una interpretación de esa naturaleza podía llevar a cuestionar la estructura constitucional de un Estado miembro, en concreto, el que tiene un grado de descentralización asimétrica en materia tributaria más intenso de toda la Unión Europea, y por lo tanto, en un ámbito en el que el respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros que resulta del Tratado de la Unión Europea adquiere una relevancia particular.

Creo que hay que reseñar específicamente que la Comisión optara por no reforzar sus argumentos sobre selectividad material de las diferentes medidas consideradas con el de la selectividad regional puesto que no responde a un elemento meramente casual.

De todas formas, como hemos dicho, la Comisión, en sus intervenciones ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las cuestiones prejudiciales remitidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a las que haremos referencia en apartados subsiguientes, sí defendería el concepto de selectividad regional que había acuñado en la Decisión 93/337/CEE y su aplicación al País Vasco.

En cualquier caso, lo relevante de los conflictos judiciales internos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos a partir de la Decisión 93/337/CEE es que la selectividad regional y el concepto de ayuda estatal, con las consecuencias que del mismo se derivan, adquiere un papel fundamental en el análisis y llevó el análisis de la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con las normas europeas sobre ayudas estatales ante el máximo órgano jurisdiccional de la Unión Europea en dos ocasiones, en una primera cuestión prejudicial en 1997 como consecuencia de los recursos interpuestos por el Abogado del Estado frente a las Normas Foral de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993, y otra posterior, en 2006, como consecuencia de los recursos interpuestos por determinadas entidades de ciertas Comunidades Autónomas limítrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con las disposiciones normativas aprobadas en 2005 y 2006 para adecuar la normativa foral a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, sentencia que asumiría plenamente, pero de una manera ciertamente peculiar e incorrecta, la aplicación de la doctrina sobre ayudas estatales contenida en la Decisión 93/337/CEE.

iii) La primera cuestión prejudicial.

Desde la recuperación del Concierto Económico tras la aprobación de la Constitución y el Estatuto de Autonomía de Gernika y la incorporación de España a la

Unión Europea, la primera vez que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se tiene que pronunciar sobre la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular, con sus disposiciones sobre ayudas estatales se produce de la mano de la primera cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al analizar las Normas Forales de medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993.

Ya anticipamos que esas Normas Forales fueron recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por parte del Abogado del Estado, incluyendo en el recurso el cuestionamiento de las vacaciones fiscales reguladas en el artículo 14 de aquellas Normas Forales, que consistían en una exención temporal durante diez años del Impuesto sobre Sociedades para entidades de nueva creación que además invirtiesen una determinada cantidad de dinero mínima en activos fijos materiales nuevos y que creasen un determinado número de puestos de trabajo.

En aquella ocasión, en plena efervescencia de los recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra el ejercicio autónomo de las competencias fiscales en materia de Impuesto sobre Sociedades por parte de los Territorios Históricos, en el recurso interpuesto por el Abogado del Estado se acompañaron los argumentos de Derecho interno que eran discutidos habitualmente en los diferentes recursos con una excursión por las reglas del Derecho de la Unión Europea, como acabamos de anticipar.

Se planteó, por vez primera, si el hecho de que la normativa foral no se aplicara a todos los contribuyentes del Estado sino solamente en una parte geográficamente limitada del mismo (sic), pese a no ser un análisis completamente riguroso del ámbito de aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades según resulta de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, podría suponer que las disposiciones forales fueran consideradas como selectivas a efectos de la normativa europea sobre ayudas estatales.

A estas alturas de nuestro análisis somos perfectamente conscientes del alcance que una declaración de esas características podía tener para la capacidad normativa foral de los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades, puesto que a partir de ahí sería precisa la notificación a la Comisión Europea de todos los proyectos de disposiciones forales en materia de Impuesto sobre Sociedades, la autorización por parte de la misma, en un procedimiento que puede llegar a tardar año y medio o dos años en ser sustanciado, y la declaración de compatibilidad con el mercado interior de los preceptos en base a consideraciones de Derecho de la competencia y no propiamente de Derecho tributario, salvo que pudieran encuadrarse en alguno de los supuestos

establecidos en el Reglamento General de Exención por Categorías o en otras disposiciones de Derecho derivado, aunque debemos ser conscientes de que en el momento de plantearse la cuestión prejudicial, todavía no se había dictado el Reglamento habilitante y solamente se contaba con determinadas directrices y comunicaciones de la Comisión sobre los requisitos de compatibilidad de determinada ayudas con el mercado interior.

Obviamente las consecuencias que una decisión así tendría convertirían en inoperativo el ejercicio de la autonomía normativa en el Impuesto sobre Sociedades por parte de las instituciones forales, llegando incluso a suponer, en el supuesto de que no hubiera mediado notificación por parte del Estado miembro, la ilegalidad de la disposición y la obligación de recuperar las cantidades que hubieran podido disfrutar los beneficiarios.

La cuestión se trasladó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante tres cuestiones prejudiciales, una por cada uno de los recursos interpuestos por el Abogado del Estado contra la Norma Foral de cada uno de los Territorios Históricos, dando lugar a los asuntos C-400/97 a C-402/97. Ya hemos comentado que las partes personadas en los recursos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, incluido el Ministerio Fiscal, que, aunque no era parte en el procedimiento principal, se había acordado oír su criterio antes de remitir la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y la Comisión Europea presentaron sus observaciones ante el Tribunal.

Hay que tener presente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tuvo en consideración las alegaciones del Ministerio Fiscal, que eran las más contundentes, como también hemos comentado, en relación con la aplicación del criterio de selectividad regional en el caso del Concierto Económico, precisamente porque no tenía la consideración de parte en el procedimiento ante el tribunal interno, y por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no tiene legitimidad para presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se reserva a las partes en el procedimiento principal, la Comisión y cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

El 1 de julio de 1999 se hicieron públicas las conclusiones del Abogado General, el italiano Antonio Saggio (ECLI:EU:C:1999:340). Su informe de conclusiones supuso un auténtico disparo certero en la línea de flotación del Concierto Económico y de la autonomía tributaria foral.

Partiendo de reconocer lo complejo de la situación y la novedad judicial en cuanto a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las

empresas, y más en particular, a las normas establecidas por una autoridad regional de un Estado miembro cuya estructura constitucional prevé una descentralización política del poder tributario, manifiesta que su preocupación más destacada en este supuesto pasa por evitar que los Estados miembros puedan burlar la disciplina de las ayudas estatales por medio de acordar una descentralización de sus potestades tributarias, dando a esa cuestión una relevancia prácticamente formal.

Prosigue su análisis entendiendo que el término válido de comparación a efectos de apreciar el requisito de selectividad debe ser el conjunto del territorio del Estado miembro de que se trate, precisamente con la intención de eludir los problemas que pueden plantearse en este sentido, y por último, analiza las normas concretas que se están sometiendo al Tribunal y propone que se concluya que se trata de ayudas estatales por un criterio de selectividad regional, esto es, por aplicarse solamente en una región de un Estado miembro.

En realidad, esta asunción del Abogado General coincide con el criterio que había plasmado la Comisión en su Comunicación de 10 de diciembre de 1998 sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, pero no refleja una posición previa de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que el Tribunal de Justicia no había tenido que pronunciarse nunca sobre esa cuestión.

El Abogado General fue muy cauto en sus premisas porque puso claramente de manifiesto, precisamente, la inexistencia de una doctrina previa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que pudiera iluminar la solución a la controversia, pero además reconocía que el propio Derecho de la Unión Europea permitía mantener diversas posiciones al respecto.

No obstante, apostó por considerar la existencia de selectividad regional en la medida en que mostraba una acendrada preocupación porque no se utilizara la descentralización fiscal con la finalidad primordial de poder otorgar ayudas estatales. No quería abrir una vía de agua en el entramado jurídico de la Unión Europea en este punto. Pero además insistió mucho en que se debía ponderar en cada análisis la naturaleza de las normas objeto de la cuestión, y en el caso del País Vasco dio mucha importancia para relativizar el análisis a que se trataba de disposiciones coyunturales de un alto contenido de intervención en la actividad económica, y por ello, esas características le llevaron a ser riguroso en la apreciación de la selectividad regional como causa de su consideración como ayuda estatal.

En realidad, esta premisa desnaturaliza el análisis, y casi parece que está buscando el Abogado General una causa de justificación de su posición, más que realizar una contextualización del análisis de la selectividad, ya que si adoptamos como criterio de término válido de comparación el territorio del conjunto del Estado miembro, la norma será selectiva regionalmente tanto si tiene un carácter coyuntural como si no lo tiene, porque ése no es un elemento relevante del carácter selectivo.

Pero nuevamente parece que, dada la ausencia de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la prudencia se extrema a la hora de poner de manifiesto las posiciones de las distintas partes, incluida la del Abogado General, lo cual no hacía ningún favor al asentamiento de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión.

El Abogado General establecía las siguientes conclusiones al respecto:

“26. Mediante la segunda parte de la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si las medidas de apoyo a la inversión adoptadas por las autoridades vascas y señaladas anteriormente son compatibles con las disposiciones del Tratado sobre ayudas de Estado (artículos 87 y siguientes del Tratado CE).

27. A tal efecto, hay que señalar ante todo que la valoración que el órgano jurisdiccional nacional efectúa, posiblemente con ayuda del Tribunal de Justicia, respecto a la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 del Tratado CE, resulta relevante por cuanto una posible valoración en sentido positivo permitiría considerar las medidas de ayuda por definición ilegales cuando no hayan sido notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 (antiguo artículo 93), apartado 3, del Tratado CE. En el contexto procesal del litigio principal, las disposiciones forales son objeto de un recurso de anulación por parte del Gobierno central por cuanto otorgan un trato fiscal favorable a las empresas establecidas en los Territorios Históricos Vascos. En tal contexto, se solicita al Juez nacional que examine si se dan en el caso de autos los requisitos necesarios para que una medida nacional pueda calificarse como «ayuda» en el sentido del artículo 87. A la luz de la constante jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las facultades del órgano jurisdiccional nacional en caso de ayudas no notificadas, si se diese una respuesta afirmativa, el Tribunal español estaría, pues, en condiciones de anular las Normas Forales, por haber sido adoptadas infringiendo la obligación de notificación a la Comisión recogida en el artículo 88 del Tratado CE. El Juez nacional no puede pronunciarse, en cambio, sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado común, por cuanto se trata de una valoración reservada por el Tratado a la Comisión, pero sí puede decidir, a efectos de la aplicación del apartado 3 del artículo 88, si la medida adoptada está comprendida dentro del concepto de ayuda de Estado. A tal efecto, el órgano jurisdiccional nacional podrá, como en el presente caso, o deberá, cuando se trate de un órgano jurisdiccional nacional contra cuyas resoluciones no pueda interponerse recurso de apelación, plantear una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 87 del Tratado.

28. A este respecto, hay que examinar en este momento si, en concreto, las medidas aplicadas por las autoridades vascas están comprendidas dentro del concepto de ayuda recogido en el apartado 1 del artículo 87. El análisis debe centrarse especialmente en tres elementos: la imputabilidad de las medidas de que se trata al Estado español; la existencia de una ventaja o beneficio perceptibles por las empresas, obtenidos a resultas de una intervención pública; la especificidad de las medidas estatales, por cuanto van destinadas a favorecer a algunas empresas o producciones.

29. Pues bien, creo 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.

30. Por lo que se refiere al primero de los requisitos citados, relativo a la inclusión de las medidas concretas adoptadas dentro del concepto de ayuda en el sentido del artículo 87, baste recordar, en efecto, que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos». En relación, más concretamente, con las medidas que conceden beneficios fiscales, en la sentencia Banco Exterior el Tribunal de Justicia precisó que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado». Puede afirmarse, en consecuencia, que las Normas Forales objeto del presente asunto constituyen una ayuda, por cuanto tienen como resultado aliviar la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación subjetivo de las propias Normas.

31. Por lo que respecta a la imputabilidad al Estado de medidas adoptadas, como en el caso de autos, por entidades territoriales, basta con referirse a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto República Federal de Alemania/Comisión. (26) Se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, a favor de empresas establecidas en algunas zonas de su territorio. La normativa regional se había adoptado con arreglo a una Ley marco federal. Al examinar la legalidad de la Decisión de la Comisión que consideraba que el programa de ayudas regionales era incompatible con el mercado común, el Tribunal de Justicia señaló que «el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por "los Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado». De ayudas concedidas por entidades territoriales se trataba también en el asunto Exécutif régional wallon y SA Glaverbel/Comisión, resuelto por el Tribunal de Justicia mediante sentencia de 8 de marzo de 1988. En aquel caso, el Tribunal de Justicia examinó, previo recurso presentado por el Exécutif régional wallon, la legalidad de la Decisión, dirigida al Estado belga, mediante la cual se declaraba incompatible con el mercado común un proyecto de ayudas a la producción que deberían haber sido concedidas por las autoridades regionales citadas. En definitiva, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la imputabilidad al Estado de las mismas a efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado. Por consiguiente, las Normas objeto de controversia en el presente asunto están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado CE.

32. El tercero de los requisitos señalados, según el cual la ayuda deberá «favorecer a algunas empresas o producciones», requiere un análisis más profundo que incluye la naturaleza misma de las medidas de estímulo de la inversión adoptadas por las autoridades vascas. Se trata, en realidad, de dilucidar si dichas medidas constituyen, en efecto, una «ayuda de Estado», que atribuye una ventaja en términos de competencia respecto a otras empresas sujetas al sistema común, o bien una medida de carácter general que forma parte, en cuanto tal, de las decisiones político-económicas del Estado, incontrolables a nivel comunitario con arreglo a las normas recogidas en los artículos 87 y siguientes del Tratado CE y sujetas, en su caso, a otras disposiciones del Tratado menos rigurosas. A tal efecto, en una primera aproximación, pueden considerarse «medidas generales» las disposiciones de carácter legal y reglamentario que sean de aplicación general dentro de un determinado Estado miembro, mientras que las medidas, imputables al Estado, que favorezcan a algunos sectores económicos o a determinados operadores con respecto a otros deberán considerarse «ayudas» en el sentido del artículo 87.

33. Ahora bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida

con los beneficiarios de la ayuda: ayudas destinadas a sectores específicos, a una empresa determinada, a empresas establecidas en una región determinada. Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto *Sloman Neptun*, incide, en cambio, en el carácter excepcional de la medida respecto a la estructura del sistema general al que se atiene.

34. En el caso que nos ocupa, se trata de beneficios fiscales concedidos exclusivamente a las empresas que responden a los requisitos indicados en las Normas Forales: básicamente, las empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco. Dichos beneficios son concedidos por tres Territorios Históricos con arreglo a la Ley del Concierto Económico de 1981, que reconoce su amplia autonomía en la fijación de los impuestos directos.

35. Considero que las Normas adoptadas por las Juntas Forales deben ser calificadas como «ayudas» en el sentido del artículo 87 del Tratado, y no como medidas generales de política económica. Dichas medidas presentan, en efecto, la característica de la selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto al sistema general. Aquéllas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado.

36. No creo que dichas medidas puedan justificarse, como pretenden las partes demandadas en los procedimientos principales y el Gobierno español, por la peculiar organización de las competencias en materia tributaria del ordenamiento español. Las referidas partes distinguen, en efecto, entre las medidas fiscales adoptadas por el Estado, cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio, por una parte, y las medidas de carácter general, adoptadas por una autoridad competente dentro del mismo territorio, por otra. Mientras que en el primer caso sigue existiendo un elemento de selectividad por lo que respecta a los sujetos pasivos, ya que la medida está limitada, en cuanto a su ámbito de aplicación, a una parte de los sujetos pasivos que puedan ser sus destinatarios, en el segundo caso el elemento de selectividad no existe, ya que la medida tiene como destinatarios a todos los sujetos pasivos, que están sometidos, con arreglo a las normas de atribución de competencias, a la normativa fiscal de las autoridades locales.

En consecuencia, añaden las citadas partes, desde este punto de vista, las normas de atribución de competencias en materia fiscal a las autoridades de los Territorios Históricos no son distintas de las normas que regulan el reparto de competencias entre autoridades fiscales soberanas de dos Estados miembros de la Unión Europea. Las divergencias entre sistemas tributarios no pueden constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87, mientras que el único remedio a las distorsiones causadas al mercado es la adopción de medidas de armonización de las legislaciones nacionales. Considerar, por el contrario, que el reparto de competencias en materia fiscal entre el Estado y los Territorios Históricos es contrario a las disposiciones del Tratado en materia de ayudas equivaldría a emitir un juicio de valor sobre la estructura constitucional del Estado español.

37. No puedo compartir dicha opinión. El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia. Además, dicha solución tendría difícil justificación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha atribuido a la expresión «bajo cualquier forma» recogida en el artículo 87 el significado de que requiere que el intérprete compruebe no tanto quién asignó la ayuda o la naturaleza de sus competencias a la luz de las normas internas, sino más bien cuáles son los efectos de la ayuda. (36) En el citado asunto *Exécutif régional wallon*, por ejemplo, el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de ayuda de Estado en relación con medidas adoptadas por el *Exécutif régional wallon* dentro del marco de una Ley estatal que establecía medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico. En el citado asunto *República Federal de Alemania/Comisión*, el Tribunal de Justicia excluyó que pudiera darse relevancia a la estructura constitucional interna del Estado de que se trate, destacando la

circunstancia de que el artículo 87, «al mencionar las ayudas concedidas por "los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado». Por último, en la sentencia Comisión/Italia, también citada anteriormente, el Tribunal de Justicia impuso al Gobierno central que adoptase las medidas necesarias para eliminar del ordenamiento medidas de ayuda adoptadas mediante la Ley de la Región de Sicilia en un sector en el que ésta posee competencia exclusiva. De dicha jurisprudencia se desprende, en definitiva, que todas las medidas que implican una ventaja en términos de competencia, limitada a las empresas que invierten en una determinada zona del Estado miembro, son imputables al Estado de que se trate y, en consecuencia, por definición, no pueden considerarse, dentro del sistema del régimen tributario del Estado, medidas de carácter general.

38. *Hay que añadir, con la Comisión, que «la naturaleza y el sistema del régimen», los cuales, según el Tribunal de Justicia, pueden motivar un trato diferenciado respecto a la normativa generalmente aplicada, no se refieren a elementos formales como el grado de autonomía de las entidades territoriales de referencia, sino a la subsistencia de una situación de hecho diferente que justifica una desviación de las normas generales. Pues bien, en el presente caso, es difícil determinar qué circunstancias, vinculadas a la naturaleza y al sistema del régimen, pueden justificar la disparidad de trato resultante de las Normas vascas. La autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja, en efecto, ninguna especificidad del territorio de que se trata -por lo que se refiere a condiciones económicas como el nivel de empleo, los costes de producción, las infraestructuras, el coste de la mano de obra- que exija, de rebote, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español. El régimen resultante de las Normas de que se trata no responde a otra lógica que no sea la de favorecer las inversiones en los Territorios Históricos. Los motivos aducidos por las autoridades vascas para la adopción de las medidas demuestran, en efecto, que se trata de normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplican para hacer frente a los retos del mercado. Ello pone de relieve claramente, una vez más, el carácter excepcional y singular de las medidas respecto a la lógica general de la normativa tributaria".*

En este punto del análisis es importante recordar que el Concierto Económico no reparte el poder tributario bajo una premisa de territorialidad en el caso del Impuesto sobre Sociedades, sino que hace una división de la totalidad de los contribuyentes sometidos al citado gravamen en el Estado en función de un doble eje de coordenadas formado por el domicilio fiscal de la entidad y el volumen de operaciones realizado, tanto en su cuantía absoluta como en las proporciones realizadas del mismo en cada territorio, por lo que no puede decirse que las Normas Forales se apliquen solamente en una parte del Estado y la ley del Impuesto vigente en territorio de régimen común en el resto.

Ambas normas se aplican en el conjunto del Estado, pero ninguna de ellas se aplica a la totalidad de los contribuyentes del Estado, sino que unos aplican las Normas Forales y otros la normativa estatal, que no es supletoria de las primeras, y por tanto, no puede hablarse propiamente de una normativa general y otras específicas, como exige el concepto de ayudas estatales, ni tan siquiera desde un punto de vista geográfico o territorial.

Esta premisa, en parte errónea, de la que parte el Abogado General Saggio puede contaminar en cierta medida su análisis, pero lo que resulta evidente de la lectura de sus conclusiones es que no estaba proponiendo una sentencia basada en un estado

claro y consolidado de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de aplicar el Tratado, sino todo lo contrario, estaba moviéndose en un territorio de arenas movedizas, en el que no encontraba puntos de apoyo excesivamente sólidos.

Lo que era claro es que, una vez conocido el tenor de las conclusiones del Abogado General, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que las hubiera confirmado, habría supuesto, sin duda, un golpe de gracia al modelo de descentralización de las competencias fiscales diseñado por las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad, tanto para los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como para la Comunidad Foral de Navarra, e incluso para el propio Estado central, cuya estructura constitucional quedaría seriamente comprometida.

Por ello, la desactivación de esta bomba de relojería, si se nos permite la expresión, fue un acicate de primer orden para que las Administraciones central y vascas se sentaran a la mesa de negociaciones y concluyeran los acuerdos de la denominada "paz fiscal" de 18 de enero de 2000, a los que ya hemos hecho referencia con anterioridad.

Ese acuerdo implicó que el Abogado del Estado retirara los recursos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y consecuentemente, decaerían las tres cuestiones prejudiciales, cuyo archivo fue decretado por el Presidente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de Auto de 16 de febrero de 2000 (ECLI:EU:C:2000:87).

Hay que tener presente, por último, que la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no solamente hacía referencia a la categorización como ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sino también a la conceptualización de las medidas fiscales como incompatibles con la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como hemos visto con anterioridad, pero el verdadero problema que planteaban las Conclusiones del Abogado General era el relativo a la selectividad regional.

Parecía superado el susto y conjurado el peligro, pero no era más que un espejismo, puesto que la doctrina que había acuñado el Abogado General del Tribunal de Luxemburgo abrió una línea muy clara de ataque contra la normativa foral para las entidades que permanecieron en la batalla judicial contra los productos normativos del Concierto Económico después de la "paz fiscal", y a través de ellos, llegaría a manifestarse con una crudeza mucho más descarnada en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

iv) La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Hemos visto en apartados anteriores todas las líneas de conflictividad en torno al ejercicio que las instituciones forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco habían comenzado a realizar de las competencias que en materia de Impuesto sobre Sociedades les reconoce el Concierto Económico en desarrollo de los derechos históricos amparados y respetados por la disposición adicional primera de la Constitución.

Esta excursión que hemos hecho hasta los orígenes más remotos y hasta los más próximos de los elementos jurídicos, políticos e institucionales que se han batido en duelo en la arena del Derecho de la Unión Europea, nos ha permitido clarificar los pasos que se han ido dando por parte de los diferentes actores hasta configurar una realidad como la que surge de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, sentencia que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 que había estimado solamente en parte el recurso planteado contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996, anulando exclusivamente en aquella primera instancia el contenido del artículo 26 de las Normas Forales, dedicado a la reducción temporal durante cuatro períodos impositivos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación (minivacaciones fiscales de 1996).

Hemos podido apreciar que no es por casualidad que esa sentencia anulase la columna vertebral del Impuesto sobre Sociedades foral aprobado en 1996, por vez primera, anulando una disposición normativa plenamente vigente y abriendo un proceso lleno de incertidumbres y en el que la seguridad jurídica del Sistema Tributario de los Territorios Históricos vascos ha brillado por su ausencia, o más bien, ha sido severamente comprometida.

En la argumentación jurídica de la sentencia de 9 de diciembre de 2004 confluyen todos los factores que hemos venido enumerando, contruidos los unos a partir de premisas no suficientemente contrastadas, y edificados los otros sobre áreas del ordenamiento jurídico interno y del de la Unión Europea que no habían sido objeto de la suficiente concreción por parte de la jurisprudencia correspondiente.

El resultado práctico de todo ello vino a ser una sentencia¹¹³, inapelable con carácter ordinario en el ordenamiento interno, que hacía presentes las peores pesadillas

¹¹³ La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y la conflictividad judicial en torno al Concierto Económico ha sido estudiada en profundidad por MARTÍNEZ ETXEBERRIA, G. **La defensa jurídica de un**

que la fiscalidad foral había vivido con la publicación de las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio en la cuestión prejudicial de 1997, pero aumentadas y corregidas porque le daba un alcance a la doctrina acuñada por el Abogado General que ni era el que en el fondo él le había querido conceder ni tan siquiera se correspondía con la fuerza jurídica que las conclusiones de los Abogados Generales tienen en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

Ese resultado suponía que el Concierto Económico quedaba a los pies de los caballos y el ejercicio de la capacidad de diferenciación que a los Territorios Históricos reconoce el mismo en materia de Impuesto sobre Sociedades se sometía a la preceptiva comunicación de los proyectos normativos a la Comisión Europea, esclerotizando de esta manera la capacidad de respuesta de la política fiscal de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y ese resultado, además, se basaba en dos premisas totalmente erróneas: una relacionada con la existencia de una doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el Tribunal Supremo decía aplicar en su sentencia; y otra con la propia técnica de comparación entre los preceptos de la normativa foral impugnados por la Federación de Empresarios de La Rioja (parte recurrente en el procedimiento que dio lugar a esa sentencia) y las correspondientes disposiciones de la regulación estatal del Impuesto sobre Sociedades contenida entonces en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

En este apartado, vamos a ahondar en el alcance, efectos, consecuencias y situaciones creadas por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que, no obstante, fueran la antesala de la segunda cuestión prejudicial elevada en 2006 por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que ha venido a poner los mimbres para encontrar el equilibrio no solo entre la capacidad normativa foral de los Territorios Históricos vascos en materia de Impuesto sobre Sociedades y el Derecho europeo de la competencia, sino también, y por extensión, de la propia incardinación correcta del Concierto Económico en el ordenamiento interno español.

Sin duda, en torno a este proceso se han vivido los días más turbulentos que el Concierto Económico ha tenido que encarar desde su recuperación tras la aprobación de la Constitución de 1978, pero también es cierto que de ese proceso ha salido con una solidez y un anclaje en el ordenamiento interno y en el de la Unión Europea como nunca antes lo había tenido.

Habrá que dar la razón a los que dicen que nunca es más oscuro que cuando va a amanecer, porque, en nuestra opinión, ésta es la mejor definición que podemos dar del proceso vivido por el Concierto Económico y la autonomía normativa que reconoce a los Territorios Históricos vascos en el espacio que va desde el 26 de enero de 2005 (fecha en la que se notifica la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 a las partes personadas) hasta el 30 de marzo, y 3 y 4 de abril de 2012 (fecha en la que se dictan las sentencias definitivas del Tribunal Supremo en relación con los recursos de casación interpuestos respecto a las Normas Forales que vinieron a adecuar el sistema tributario de los Territorios Históricos a las consecuencias de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004).

El antecedente inmediato de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 lo supone el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 respecto a la impugnación de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 que había presentado la entidad empresarial de la Comunidad Autónoma de La Rioja, como hemos comentado.

Su contenido va a explicarse de una manera muy evidente como fruto de la evolución, casi de la culminación podríamos decir, de las líneas de pensamiento y de posicionamiento doctrinal y jurisprudencial que hemos apuntado al tratar de la conflictividad judicial en torno a las Normas Forales fiscales, viniendo a confluir en esta resolución judicial factores como la ampliación excesiva de la legitimación para recurrir, la imperfecta conclusión del pacto para la normalización fiscal entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco de enero de 2000, una determinada manera de entender la aplicación de las normas de Derecho de la Unión Europea sobre ayudas estatales al ámbito de la descentralización política en entidades infraestatales de las competencias para regular el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas y, sobre todo, una concepción de la relación entre los límites internos y europeos a la capacidad normativa que para las instituciones forales deriva del Concierto Económico que parte de asumir acríticamente que cualquier reparo desde la óptica del Derecho de la Unión Europea al ejercicio de una competencia tributaria por parte de los Territorios Históricos vascos viene a suponer correlativamente una superación de los límites que el Concierto Económico establece para el ejercicio de esa autonomía normativa.

Es decir, la sentencia del Tribunal Supremo es el máximo exponente de la cristalización de los conflictos que se habían ido suscitando en la década anterior y que habían tenido como protagonista la relación entre las Normas Forales dictadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en ejercicio de su competencia originaria para establecer su régimen tributario conforme

al modelo concertado y las disposiciones tanto del Derecho originario como del Derecho derivado de las instituciones que conformaban la Unión Europea.

El origen del pleito que viene a resolver la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 hay que buscarlo en el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja en el verano de 1996 contra las tres Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que los Territorios Históricos acababan de aprobar y que contenían, entre otras, y como novedades más significativas, a la par que rasgos claramente diferenciales respecto a la normativa entonces vigente en el territorio de régimen común, un tipo general de gravamen del 32,5 por 100, frente al 35 por 100 aplicable en el territorio común, la existencia de algunas deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades por parte de las empresas que no tenían correlación en la normativa estatal como la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, la deducción para dotación de la reserva para inversiones productivas, la deducción por adquisición de valores de renta variable o determinados elementos de la deducción por creación de empleo, deducciones todas ellas que se habían ido diseñando en mayor o menor medida en las diferentes normas coyunturales que las Juntas Generales vascas habían aprobado entre 1988 y 1995, e incluso la regulación de determinados regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades que no encontraban paralelo en la normativa estatal, como los regímenes especiales de los centros de dirección, de coordinación y financieros o el de las sociedades de promoción de empresas, así como un ámbito mucho más amplio para el régimen especial de las pequeñas y medianas empresas, con una incentivación fiscal superior al régimen especial de las entidades de reducida dimensión que luego incorporaría la Ley estatal.

La Federación de Empresarios de La Rioja, recogió el guante que desde la Comunidad Autónoma correspondiente se había ofrecido a las instituciones representativas de los intereses empresariales y sindicales de la región para que se sumaran a la lucha judicial contra el ejercicio en materia de Impuesto sobre Sociedades de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ya hemos apuntado con anterioridad que la explotación interesada del "efecto frontera" y el propio convencimiento de que el esquema constitucional de reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales había sido un error político en demérito de la unidad de España podían considerarse como los elementos motores de esa "cruzada" judicial.

En consecuencia, la Federación de Empresarios de La Rioja solicitaba del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la declaración de nulidad de las Normas Forales vascas

en su integridad, lo cual constituía una pretensión inacogible por parte del órgano jurisdiccional so pena de dejar absolutamente irreconocible la imagen de la foralidad cuya garantía institucional entronca con la disposición adicional primera de la Constitución, como ya había sentado la doctrina del Tribunal Constitucional.

Y subsidiariamente, hacía la petición al tribunal ordinario de que anulase todos aquellos preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que contuvieran un trato más beneficioso para los contribuyentes que el equivalente de los preceptos homólogos de la normativa estatal del Impuesto, realizando con ello una disociación de los elementos configuradores del Impuesto sobre Sociedades foral que le privaría de sentido y lógica jurídica y económica.

En un primer momento, se cuestionó la legitimación de la Federación de Empresarios de La Rioja, lo mismo que la de las Comunidades Autónomas litigantes, para poder llevar adelante con interés legítimo suficiente el recurso directo planteado frente a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimó las excepciones de inadmisibilidad opuestas por las representaciones de las Juntas Generales y de las Diputaciones Forales vascas, con lo que, en un primer momento, parecía que se ponía coto al nuevo frente judicial que se había abierto para los Territorios Históricos vascos.

No obstante, los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal Supremo cambiaron totalmente el panorama puesto que la ampliación de los supuestos de legitimación para recurrir, de la que ya dimos cumplida cuenta en el apartado correspondiente a la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales fiscales, reabrió las puertas a esta batería de recursos e hizo que, sin tener que realizar esfuerzo probatorio alguno sobre los concretos supuestos de inmisión en la esfera de derechos y obligaciones de las entidades recurrentes que las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades vascas implicaban, se les dio patente de curso para pleitear ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra esas disposiciones.

En la tramitación subsiguiente de la primera instancia judicial, la Federación de Empresarios de La Rioja alegó en defensa de su recurso tanto violaciones de las normas de armonización contenidas en el Concierto Económico como la presunta vulneración de las normas europeas sobre ayudas estatales, puesto que, aunque todavía no se hubieran conocido ni la Comunicación de la Comisión de 1998 sobre aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas ni las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio en la cuestión prejudicial de 1997, lo cierto es que la labor de la Comisión en relación con los asuntos Daewoo y Ramondín (a los que haremos referencia en más detalle en el apartado correspondiente a las ayudas estatales y las

Normas Forales fiscales) estaba teniendo ya un eco reseñable y la propia presentación de la primera cuestión prejudicial respecto a las Normas Forales de 1993 abonaba ese terreno, teniendo presentes los términos en los que se había manifestado la Comisión Europea en la argumentación de la Decisión 93/337/CEE en lo que se refería a las ayudas estatales y el criterio de selectividad regional.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco declaró expresamente que no veía motivo alguno para apreciar una contradicción entre las Normas Forales y la normativa europea sobre ayudas estatales e incluso llegó a justificar que no necesitaba realizar una remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para aclarar la cuestión porque le parecía claro que las normas generales del Impuesto sobre Sociedades foral no incurrieran en ningún supuesto de selectividad.

Analizando, no obstante, las concretas disposiciones recurridas, eso sí, en virtud de los límites establecidos en el Concierto Económico, y teniendo presente que la Comisión Europea ya había declarado como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior para el momento en el que tuvo que fallar el recurso las minivacaciones fiscales de 1996, esto es, la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades durante cuatro periodos impositivos para las entidades de nueva creación que se establecía en el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, dictó una sentencia el 30 de septiembre de 1999 por medio de la cual anulaba ese precepto, confirmando las Normas Forales en todo lo demás y desestimando en consecuencia la mayor parte del recurso interpuesto.

En la anulación del artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades pesaba ya el argumento de que, al haber traspasado la normativa europea sobre ayudas estatales por tratarse de una medida selectiva por criterios materiales, ello implicaba automáticamente una vulneración de los límites de armonización contenidos en el Concierto Económico, en el sentido expuesto con anterioridad.

Frente a esa sentencia, la Federación de Empresarios de La Rioja interpuso el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo, lo mismo que hicieron, por otro lado, las instituciones vascas, aunque el alcance de esos recursos era muy diferente.

Si las autoridades que habían promulgado las Normas Forales pretendían la anulación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en lo que hacía a privar de eficacia al artículo 26 de las Normas Forales, solicitando la confirmación por parte del Tribunal Supremo de la conformidad a Derecho de toda la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Federación de Empresarios de La Rioja se planteaba todo lo contrario. Consideraba insuficiente la anulación parcial acordada por la Sala de

instancia y demandaba del Tribunal Supremo nuevamente la anulación de toda la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades o, subsidiariamente, de todos los preceptos en los que la normativa foral establecía un trato más beneficioso para los contribuyentes que la legislación estatal del Impuesto sobre Sociedades.

Hay que tener presente que la Federación de Empresarios de La Rioja contaba con una poderosa munición en este sentido desde el 1 de julio de 1999, puesto que incorporó en apoyo de su recurso la fundamentación en que el Abogado General Antonio Saggio se había apoyado para considerar que las Normas Forales vascas constituían ayudas de Estado con base en un criterio de selectividad regional.

Pero además, la Federación recurrente hizo aparecer esta argumentación viciada en cuanto a su valor jurídico y a su alcance por la suma de los dos factores siguientes: así, por un lado, presentaba este informe del Abogado General como doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contraviniendo claramente la propia argumentación del Abogado General, que claramente había establecido que el Tribunal no había dado todavía criterios que pudieran alumbrar la aplicación de la disciplina europea sobre ayudas estatales al ámbito de la fiscalidad regional directa; y por el otro, extendía con carácter general la opinión del Abogado General a cualquier precepto de una Norma Foral, cuando precisamente el italiano había justificado su posición en la excepcionalidad de las medidas analizadas, cuyo contenido y alcance consideraba como un elemento básico a la hora de apreciar la selectividad.

La Federación de Empresarios de La Rioja, sin embargo, afirmaba que cualquier disposición contenida en una Norma Foral, aunque no fuera excepcional ni transitoria, aunque estuviera concebida para aplicarse con generalidad y con carácter indefinido, aunque formara parte de la propia estructura básica del Impuesto sobre Sociedades, como puede ser su tipo de gravamen, incurría en selectividad regional y, por tanto, constituía una ayuda estatal a efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, generando, en consecuencia, la obligación en las autoridades competentes del Estado miembro de notificar el proyecto de disposición a la Comisión Europea y esperar su autorización para ponerla en vigor, procedimiento que no se había seguido en absoluto en relación con la elaboración y entrada en vigor de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996.

La sorpresa jurídica se conocía el miércoles 26 de enero de 2005, cuando el Tribunal Supremo notificaba a las partes la sentencia de 9 de diciembre de 2004 en la que desestimaba los recursos de casación interpuestos por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales vascas pero acogía parcialmente el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, casaba la sentencia del Tribunal Superior de

Justicia del País Vasco de septiembre de 1999 y anulaba trece preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

En particular, consideraba contrarias a Derecho las normas que la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades establecía respecto a la deducibilidad de las amortizaciones de elementos patrimoniales, la eliminación del efecto de la inflación en el gravamen de las enajenaciones de elementos patrimoniales por aplicación de la corrección por depreciación monetaria, el tipo general de gravamen establecido en el 32,5 por 100, la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, la deducción por dotación a la reserva para inversiones productivas o a la reserva para la conservación y mejora del medio ambiente, la deducción por adquisición de valores de renta variable, ciertos supuestos de deducción incrementada por creación de empleo para los supuestos en los que en un convenio colectivo se pactara un sistema de reparto del trabajo, el ámbito de aplicación del régimen especial de las pequeñas y medianas empresas y en su integridad la regulación de los regímenes especiales de los centros de dirección, de coordinación y financieros y de las sociedades de promoción de empresas.

Algunos de esos preceptos ya no estaban en vigor en el momento en que se dictó esta sentencia porque habían sido derogados por las instituciones forales y otros muchos habían sido objeto de modificación en algún momento posterior a la aprobación de las Normas Forales de 1996, y puesto que estas modificaciones no habían sido recurridas por nadie, no se veían afectadas por el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, cuyo pronunciamiento anulatorio solamente podía desplegar sus efectos respecto a la redacción original de las Normas Forales de 1996 y, en consecuencia, solo iba a tener consecuencias prácticas respecto a las disposiciones cuyo contenido no hubiera cambiado en esos casi nueve años que habían transcurrido, como ocurría, por ejemplo, con el tipo general de gravamen y con las normas sobre amortización de elementos patrimoniales o con la corrección de la depreciación monetaria.

El fundamento de la anulación se basaba en acoger íntegramente las razones que la Federación de Empresarios de La Rioja había aducido, con apoyo en la doctrina Saggio, para considerar cualquier Norma Foral como constitutiva de una ayuda estatal a efectos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por un criterio de selectividad regional.

Así, el Tribunal Supremo consideró que esa argumentación constituía doctrina establecida por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que, por tanto, era aplicable de forma obligatoria en todos los Estados miembros, e incluso apoyó su razonamiento en la sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 respecto

a la compensación a no residentes por no poder aplicar la normativa derivada del Concierto Económico y en los pronunciamientos realizados por la Comisión Europea y por los Tribunales europeos respecto a los casos Daewoo y Ramondín, haciendo una interpretación extensiva de los mismos.

Veamos el razonamiento del Tribunal Supremo en esta sentencia por lo que a estas cuestiones se refiere:

"DECIMOCUARTO.- El régimen de las "ayudas de Estado" y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

El artículo 87 del Tratado (antiguo art. 92) dispone que "salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

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

Precisamente, en la referida sentencia Banco Exterior de España, el TJCE precisó que "una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]". En esta misma línea la STJCE de 19 de mayo de 1999 (Italia/Comisión), según la cual cualquier ventaja económico-financiera, es susceptible, en principio, de subsumirse bajo el régimen de dicho artículo del Tratado.

De esta manera, la ventaja puede traducirse en un beneficio fiscal y puede decirse que una Norma que tenga como resultado la disminución de la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación subjetivo constituye una "ayuda" en el sentido del artículo 92 del Tratado (actual art. 87).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (República Federal de Alemania/Comisión), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que "el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por <<Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma>>, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo

criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1999 (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

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

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

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

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

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de "sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario" a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.

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

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

DECIMOQUINTO.- De lo razonado resulta que no es posible acoger una pretensión, como la formulada con carácter principal en la demanda, que pretende la anulación global e íntegra de las Normas Forales impugnadas. Pues, de una parte, su legitimidad, como singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las "ayudas de Estado" podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

Así, debe entenderse, incluso, por la propia argumentación de la parte recurrente cuyas objeciones se proyectan no tanto a las Normas Forales en su conjunto cuanto a determinados preceptos de las mismas en los que aquélla identifica medidas incompatibles con el Derecho europeo.

En definitiva, el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia

directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las "Ayudas de Estado".

Resulta, por tanto, necesario enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una "Ayuda de Estado" que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (actual art. 88.3)

[...]

DÉCIMOSEPTIMO.- De las anteriores consideraciones resulta que cabe considerar, inicialmente, incluibles en el concepto de "Ayudas de Estado" las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las NN.FF: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a "sociedades de promoción de empresas", apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60 . Queda, sin embargo, por examinar si pueden considerarse incluibles en las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior artículo 92 del Tratado (actual art. 87).

El referido apartado 2 recoge una serie de supuestos que por razones de especial solidaridad, determinadas ayudas orientadas a concretas finalidades, son compatibles con el régimen del Derecho europeo. Se trata de las consideradas "exenciones de oficio" en las que la Comisión no tiene capacidad de apreciación ya que la compatibilidad resulta "ope legis" pero que, desde luego, no resultan aplicables a las reseñadas previsiones de las NN.FF que no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo.

El apartado 3 señala las que pueden entenderse como "excepciones eventuales" que exigen una decisión de la Comisión Europea de conformidad con las previsiones del propio artículo. Pero, en cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88). O, dicho en otros términos, no cabe que el Juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que esta valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del artículo 93 (actual art. 87) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto "Ayudas de Estado".

DECIMOCTAVO.- Las consideraciones expuestas justifican:

a) La desestimación del recurso de casación interpuesto por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, confirmando la nulidad del artículo 26 de las NN.FF .

b) La estimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja, acogiendo el primero de los motivos aducidos. Y, sin necesidad de examinar los restantes motivos de casación, que se case y anule la sentencia de instancia y, resolviendo las cuestiones suscitadas dentro de los términos del debate procesal que se rechace la pretensión principal de la demanda y se acoja parcialmente la esgrimida con carácter subsidiario declarando la nulidad, además del artículo 26 de las NN.FF ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a "sociedades de promoción de empresas", apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado". Sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 LJCA , la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales".

El Tribunal Supremo, no obstante, se quedó, como podemos apreciar, un paso más atrás de lo que le demandaba la Federación de Empresarios de La Rioja porque no llegó a afirmar rotundamente que las Normas Forales constituyeran ayudas estatales, sino

que se trataba de preceptos que indiciariamente podían constituir tales ayudas, y por tanto, dando sin embargo un paso más allá del que la jurisprudencia de la Unión había avanzado, concluía que el deber de notificación a la Comisión Europea establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no solamente afectaba a ayudas estatales sino a medidas que indiciariamente pudieran constituir ayudas.

Con este último argumento el Tribunal Supremo estaba subvirtiendo el mecanismo jurídico establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto a las ayudas estatales, porque el mecanismo de notificación solo se prevé para medidas que constituyan ayudas estatales, que se ponen en conocimiento de la Comisión Europea para determinar su compatibilidad o no con el mercado interior, pero no para medidas que no se haya acreditado previamente por parte de las autoridades nacionales correspondientes que constituyen ayudas.

La técnica que empleó el Tribunal Supremo para determinar qué preceptos constituían ayudas y cuáles no era confrontar su contenido con el de la correspondiente regulación vigente en territorio de régimen común, si es que la había, y allí donde el Tribunal observaba, con un criterio no muy definido, que se producía una diferencia de trato en el caso vasco con una relevancia suficiente en beneficio del contribuyente, allí apreciaba una presunta ayuda estatal por selectividad regional y declaraba el incumplimiento de la obligación de notificación respecto de la misma.

Esta mecánica es absolutamente reprochable por dos motivos fundamentales: por un lado, porque parte de la consideración de que la regulación contenida en la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades es la norma común y básica en España, lo cual no puede compartirse sin desconocer profundamente el régimen de Concierto Económico, puesto que la legislación estatal tampoco se aplica a todos los contribuyentes, sino solo a aquéllos no sometidos a la normativa foral vasca o navarra, y del hecho de que se aplique a un mayor número de contribuyentes no puede colegirse que sea la normativa general, respecto de la que la regulación foral fuera una excepción establecida a favor de determinadas empresas o de determinadas producciones.

Y por otro lado, porque solamente considera como posibles ayudas estatales aquellos preceptos que le ofrecen al Tribunal Supremo una apariencia de contener una diferencia de una cierta magnitud o relevancia, despreciando aquellos casos en los que la diferencia de regulación es menor, aunque sea más beneficiosa para el contribuyente la regulación foral que la estatal, con lo que está contraviniendo claramente los criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de enjuiciar las ayudas estatales porque ya hemos expuesto que el Tribunal de Justicia tiene claro que no hay un umbral

minimo de afectación a los intercambios entre los Estados miembros que sea relevante a los efectos del concepto de ayuda, sino que, cualquier ventaja, por pequeña que sea, puede incardinarse dentro de este concepto, dejando de lado a estos efectos la regulación de las ayudas *de minimis* a la que también hemos hecho referencia en el apartado dedicado a los principios fundamentales del régimen europeo de las ayudas estatales.

Este último posicionamiento choca, por tanto, frontalmente con la base sobre la que se asienta la normativa europea sobre ayudas estatales, pues son contrarias al Tratado todas las ayudas, por muy pequeñas que sean, quedando solamente exceptuadas del control de la Comisión las denominadas ayudas *de minimis* que se consideran compatibles con el Tratado si no superan el umbral de doscientos mil euros en un período de tres años consecutivos respecto a un mismo beneficiario (cien mil euros en el momento de dictarse la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004), por lo que debería el Tribunal Supremo haber anulado también aquellos preceptos que le parecía que suponía un beneficio, aunque fuera poco relevante, salvo que hubiera tenido la certeza y así lo hubiera argumentado de que no hubieran podido superar ese umbral, e incluso aun así, debería haberles dado el mismo trato que a los demás, porque la regla *de minimis* opera respecto al conjunto de las ayudas estatales que pueda percibir un beneficiario, provengan del régimen que sea y de cualquier autoridad pública, acumulándose todas ellas a estos efectos.

Y además, para dar alguna muestra más de la falta de rigor con la que acometió el argumento el Tribunal Supremo, hay que poner de manifiesto que en algunos casos entendió que no existía presunta ayuda porque, aunque en un primer momento (1996) la regulación foral era más beneficiosa que la vigente en territorio común, las modificaciones posteriores de la normativa estatal habían modificado la situación equiparando el tratamiento que se les daba en ambos territorios, y por ello, vino a entender el Tribunal Supremo que desaparecía de manera sobrevenida el posible elemento de ayuda.

Este razonamiento tampoco es correcto desde la perspectiva de la normativa europea sobre ayudas estatales, puesto que si una medida es más beneficiosa que la norma general en un determinado momento y cumple los caracteres para ser considerada ayuda, tendrá tal carácter hasta que desaparezca la situación, pero no se convalida el vicio anterior por esa modificación posterior, y es más, desde el punto de vista de la recuperación de las ayudas estatales incompatibles con el mercado interior que el Tratado establece en los supuestos de ayudas ejecutadas ilegalmente, esas cantidades deben ser objeto de reembolso a la autoridad pública correspondiente so

pena de privar de su efecto útil a la orden de recuperación, que trata de garantizar el restablecimiento de la situación de plena competencia en el ámbito de la Unión Europea.

Pueden darse más ejemplos que demuestran que la aplicación que el Tribunal Supremo hizo de sus criterios para determinar si nos encontrábamos ante una presunta ayuda estatal o no era inconsistente tanto desde el punto de vista del ordenamiento interno como desde el plano de la regulación europea sobre ayudas estatales.

Un ejemplo paradigmático de esto último lo constituye el caso de la deducción por actividades de exportación. El Tribunal Supremo utiliza una óptica sobre las ayudas estatales basa exclusivamente en la selectividad regional como elemento determinante con aplicación de la doctrina acuñada por Antonio Saggio, realizando además una comparación entre dos subsistemas tributarios diferentes, entendiendo que uno es el general y otro el específico, y por tanto, analizando solo las diferencias entre ellos.

La selectividad de una medida, sin embargo, puede provenir de diversos elementos, entre los que el regional no es más que uno de ellos, pero ya hemos visto, por ejemplo, que las medidas fiscales vascas de 1993 y 1996 a favor de las entidades de nueva creación o de los grandes proyectos de inversión habían sido consideradas como ayudas estatales por razón de una selectividad basada en elementos materiales.

Este enfoque de varios niveles de selectividad es el correcto desde el punto de vista europeo, y al no asumirlo el Tribunal Supremo, llegó a la errónea conclusión de que la deducción por actividades de exportación no tenía el carácter de ayuda estatal, puesto que en su discurso no apreciaba ventaja alguna respecto a la regulación vigente en territorio de régimen común.

Sin embargo, esa deducción sí tiene el carácter indubitado de ayuda estatal, puesto que así lo determinó la Comisión Europea primero y luego el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con carácter inapelable en una sentencia de 15 de julio de 2004, anterior por tanto, a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, a la que haremos referencia en el apartado dedicado a la selectividad material, y por tanto, a la relación entre las normas sobre ayudas estatales y las Normas Forales fiscales. Obviamente, las razones por las que las instituciones europeas entendieron que la deducción por actividades de exportación era selectiva radicaban en su ámbito material de aplicación, y demás las instituciones europeas habían expresamente considerado como ayudas estatales tanto la deducción establecida en los Territorios Históricos vascos, como la de la Comunidad Foral de Navarra y la de la legislación estatal del Impuesto sobre Sociedades, como posteriormente veremos.

El Tribunal Supremo afirmó expresamente que en esa deducción no apreciaba indicios de la existencia de una ayuda estatal, y por tanto, confirmó el precepto y no lo anuló. Con esa decisión, estaba violando él en ese momento el Derecho de la Unión Europea porque le vinculaba el posicionamiento del Tribunal de Justicia, y además generaba otra inconsistencia porque la falta de notificación a la Comisión como argumento anulatorio se debe predicar de cualquier tipo de ayuda, sea por motivos de selectividad regional o material.

En el ámbito de las inconsistencias internas a la propia argumentación en que basa el Tribunal Supremo su sentencia, podemos citar la confirmación de la validez del régimen de deducibilidad de la "amortización" del fondo de comercio financiero establecida en el precepto de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades relativo a la provisión por depreciación de valores negociables.

En este punto, las regulaciones foral y estatal diferían en grado sumo, puesto que en territorio de régimen común no resultaba deducible esa magnitud mientras que en el País Vasco sí lo era, constituyendo probablemente una de las diferencias más significativas entre ambas normativas, de mucho mayor calado que otras que fueron anuladas como las reglas de amortización de activos, la corrección de la depreciación monetaria o la propia diferencia de dos puntos y medio en el tipo general de gravamen, por poner varios ejemplos.

Ahora bien, el Tribunal Supremo no consideró que hubiera ninguna diferencia relevante en este ámbito entre la normativa foral y la estatal, y ello probablemente fue debido a que no nos encontramos con una diferencia que salte a la vista en una lectura superficial de la regulación, puesto que su alcance se aprecia tras un no muy sencillo análisis técnico tanto de la normativa fiscal como de la contable de aplicación, con lo que ésa pudo ser una de las razones para que pasara desapercibida al Tribunal Supremo esta diferencia.

Con lo anterior no hemos querido sino destacar las contradicciones y puntos débiles más destacados que pueden apreciarse en la argumentación del Tribunal Supremo y que dan muestra del escaso rigor técnico que la misma tiene para servir de fundamento anulatorio a una decisión del calado político y jurídico que supone privar de efectos a una norma general vigente y que disciplina la tributación empresarial en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En sí, la *ratio decidendi* del Tribunal Supremo no fue el carácter de ayuda estatal de las medidas controvertidas, sino la falta de notificación a la Comisión Europea de las mismas, obligada según el máximo órgano judicial ordinario español ante la presencia de

posibles ayudas estatales, por lo que el fundamento directo de la anulación fue la omisión de un trámite formal de notificación a la Comisión Europea y no el contenido material en sí de las disposiciones anuladas, aspecto éste que tendrá una relevancia destacada al analizar la evolución posterior de los acontecimientos.

Es cierto, no obstante, que el fundamento último de esa omisión era la posible conceptualización como ayuda estatal de las medidas fiscales cuya anulación se determinaba por parte del Tribunal Supremo, y que los errores de apreciación se producían en último extremo en torno a los elementos configuradores del concepto europeo de ayuda estatal cuando hacemos referencia a una medida de fiscalidad directa aprobada por una entidad infraestatal dotada de autonomía conforme a su ordenamiento jurídico interno.

Por eso, la batalla posterior debía librarse, ineludiblemente, en el ámbito de la Unión Europea. Era imprescindible que se aclarase de una vez el concepto europeo de ayuda de Estado y el alcance del criterio de selectividad regional cuando nos encontramos con Estados miembros políticamente descentralizados en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas.

Las instituciones forales vascas fueron conscientes de ello desde el primer momento y asumieron como ineludible someter al Concierto Económico a la prueba definitiva de su confrontación con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pese a que cinco años antes se había tratado por todos los medios de evitar ese pronunciamiento.

No obstante, el tiempo no había pasado en balde, la doctrina del Abogado General Antonio Saggio no había sido asumida por la Corte en ningún momento posterior, pero sin embargo, sí había sido utilizada por la Comisión Europea en algunas escaramuzas contra otras manifestaciones de fiscalidad regional, de las que tendremos que ocuparnos enseguida.

Ya ese 26 de enero de 2005 se veía claro en algunos despachos de las Haciendas Forales que un viaje a Luxemburgo iba a ser necesario, deseable e ineludible para poder recuperar el terreno perdido y para poder dar la vuelta completamente a la situación, para poder superar el escenario que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 había creado.

Un último elemento debería tenerse en cuenta en este punto. El Tribunal Supremo, lo mismo que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, no planteó ninguna cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para resolver la impugnación de la Federación de Empresarios de La Rioja, lo que implicaba que para ambos era claro

que el Derecho de la Unión no planteaba problemas hermenéuticos concretos para resolver el pleito interno¹¹⁴.

Su claridad se basaba en puntos diametralmente contrapuestos: el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco consideraba que no había indicios para entender que las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades constituyeran ayudas estatales; mientras que el Tribunal Supremo entendía todo lo contrario, que era claro que podían constituir tales ayudas y que, por tanto, la omisión de la notificación previa a la Comisión Europea obligaba a declarar la nulidad de las disposiciones.

Es evidente que no podía ser que el Derecho de la Unión Europea estuviera claro en este supuesto si los dos puntos de vista de los dos Tribunales nacionales implicados eran correctos, puesto que el uno excluía obligatoriamente al otro, pero eso no planteó problema alguno al Tribunal Supremo, como enseguida veremos, generando con ello una situación que permitió a las instituciones forales invocar la protección de sus derechos fundamentales ante el Tribunal Constitucional, si bien el éxito de esta vía fue escaso, como comentaremos enseguida.

Hay un elemento, no obstante, del que todavía no hemos hecho mención, pero que pone de manifiesto la incorrecta aplicación del Derecho de la Unión Europea que realiza el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, puesto que, si efectivamente nos encontramos con ayudas estatales ejecutadas ilegalmente (sin notificación previa a la Comisión Europea) por los Territorios Históricos vascos, el efecto útil de la normativa europea sobre ayudas estatales solamente se consigue cuando se ordena y ejecuta la recuperación de los beneficiarios de las ayudas disfrutadas, restaurando en ello la situación de plena competencia dentro de la Unión Europea.

El Tribunal Supremo no ordena la recuperación de las ayudas disfrutadas, no extrae el efecto útil de la constatación de la existencia de ayudas, con lo que está realizando una aplicación parcial, incompleta, antijurídica, con omisión del cumplimiento de sus obligaciones como tribunal nacional competente, del Derecho europeo de la competencia, lo que prueba, aún más si cabe, la inconsistencia de la aplicación del Derecho de la Unión realizado por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre

¹¹⁴ Uno de los supuestos en los que el Tribunal del Estado miembro contra cuyas sentencias no quepa la interposición de recurso ordinario alguno puede resolver un pleito sin acudir al mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es aquél en el que estamos en presencia de un "acto claro", es decir, el que no plantea dudas sobre cómo debe interpretarse el Derecho de la Unión. Sobre el análisis de esta cuestión y la relación de esa doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, podemos consultar BURLADA ECHEVESTE, J.L. "La Teoría de L'Acte Clair y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (I)", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2007, p. 9-23, y BURLADA ECHEVESTE, J.L. "La Teoría de L'Acte Clair y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (y II)", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2007, p. 9-24. También podemos encontrar un análisis crítico con la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto CILFIT y los criterios para entender si un asunto es encuadrable dentro de esa situación en VUKCEVIC, I. "CILFIT criteria for the "Acte Clair/Acte Éclairé" doctrine in direct tax cases of the CJEU", *Intertax*, núm. 12, 2012, p. 654-665.

de 2004, que es utilizado como un pretexto que justifica la anulación de unas disposiciones, haciendo una aplicación meramente foral del Derecho de la Unión Europea, en lugar de aplicarlo con todas sus consecuencias.

Nuestra posición es clara al rechazar que nos encontráramos ante ayudas estatales, por lo que ninguna orden de recuperación debería haberse dictado por parte del Tribunal Supremo, sino que el resultado del pleito debería haber sido la desestimación del recurso de casación de la asociación empresarial riojana, pero si admitiéramos dialécticamente su corrección, entonces resultaría claro que la aplicación de la normativa europea sobre ayudas estatales realizada por el Tribunal Supremo en su sentencia habría sido incompleta, insuficiente y habría adolecido de la falta del elemento más característico del régimen de las ayudas estatales, cual es el establecimiento de una obligación de recuperar las cantidades disfrutadas, en lo que marca el punto de diferenciación con otros preceptos del Tratado como los relativos a las libertades fundamentales, como ya hemos tenido ocasión de analizar.

Las instituciones forales utilizaron todos los medios a su alcance para tratar de contrarrestar los efectos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, siendo conscientes de que materializaba de una sola vez todos los temores que se habían cernido sobre el Concierto Económico desde su recuperación en 1981.

No obstante, una sentencia firme del Tribunal Supremo no es recurrible con carácter ordinario ante ninguna otra instancia, ni incluso cuando realice una aplicación del Derecho interno o del Derecho de la Unión Europea con la que no estén de acuerdo las partes o que sea evidentemente errónea. Es lo que tiene la máxima instancia judicial, la seguridad jurídica hace que haya que poner coto a las posibilidades de mantener abierta de una manera permanente la litigiosidad sobre una determinada cuestión.

Ahora bien, si una sentencia del Tribunal Supremo implica una lesión de derechos fundamentales o se ha dictado con omisión de algún trámite esencial del procedimiento, entonces el ordenamiento jurídico sí arbitra mecanismos de recursos, habría que decir extraordinarios, para poner solución a una situación extremadamente grave.

Antes poníamos atención al hecho de que ni el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ni el Tribunal Supremo consideraron oportuno realizar la correspondiente remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para resolver los recursos interpuestos por la Federación de Empresarios de La Rioja en relación con las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996, si bien las razones de uno y de otro diferían al respecto, y con ello tratábamos de poner el énfasis en el hecho de que la

cuestión estaba lejos de ser clara porque dos órganos jurisdiccionales nacionales habían adoptado interpretaciones contrarias ante una misma cuestión.

Pero lo que no decíamos es que no es equiparable el comportamiento jurídico del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco con el del Tribunal Supremo puesto que su posición jerárquica es diferente y porque, además, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea les otorga un papel también diverso en relación con la promoción de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como hemos visto, tras reconocer que la competencia última para ofrecer una interpretación uniforme de los Tratados y del Derecho derivado de la Unión Europea compete en exclusiva al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en aras a garantizar una aplicación uniforme también del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros, pero siendo consciente de que los Tribunales nacionales se enfrentan en muchas ocasiones con controversias en las que deben aplicar ese Derecho, puesto que es una parte integrante de los propios ordenamientos internos de los Estados miembros, regula los mecanismos de cooperación entre ambas instancias jurisdiccionales.

En principio, reconoce la posibilidad de que los Tribunales nacionales, cuando consideren determinante de su fallo una cuestión de interpretación o aplicación de los Tratados o del Derecho emanado de las instituciones europeas, suspendan el curso de su procedimiento nacional y reclamen la cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de la correspondiente cuestión prejudicial, que tiene el carácter de incidente en el procedimiento interno y que se sustancia siguiendo las normas que ya tuvimos ocasión analizar al hablar de la estructura de la Unión Europea y del papel que le reserva al Tribunal de Justicia de la Unión Europea el Derecho originario.

Por tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tiene la facultad, que no la obligación, de acudir al auxilio del Tribunal de Luxemburgo para que le dé criterios de clarificación del Derecho de la Unión, que luego deberá aplicar en su sentencia para resolver el conflicto interno que se sustancia ante él.

Sin embargo, para garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la Unión en toda la Unión Europea, el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea convierte en obligatoria la remisión prejudicial en el caso de que el asunto esté siendo objeto de conocimiento por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales respecto de cuyas resoluciones el ordenamiento interno no prevea la existencia de recursos ordinarios, es decir, aquellos Tribunales situados en la cúspide de la pirámide judicial de cada Estado miembro que ponen fin a todas las controversias.

En el caso de España, la doctrina y la jurisprudencia están de acuerdo en entender que esta obligación reflejada en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea incumbe al Tribunal Supremo y al Tribunal Constitucional, con carácter general, por ser los Tribunales contra cuyas resoluciones no prevé el ordenamiento interno la posibilidad de interponer recursos ordinarios.

Por tanto, el Tribunal Supremo sí debería haber acudido al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con una cuestión prejudicial para que le diese criterios interpretativos claros puesto que basó toda su argumentación en la interpretación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y su aplicación a las normas dictadas en materia de Impuesto sobre Sociedades por entidades infraestatales.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea solamente ha relajado esta obligación contenida en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para los supuestos en los que la cuestión ya hubiera sido resuelta por el Tribunal de Luxemburgo en alguna resolución anterior, cuando la solución se impusiese de una manera meridianamente clara a cualquier intérprete del ordenamiento de la Unión Europea y en los supuestos en los que la interpretación del Derecho europeo no tuviera relevancia alguna a la hora de determinar el fallo de la sentencia en el procedimiento interno.

En nuestro caso hemos de descartar el primero y el tercero de los supuestos, ya que como el propio Abogado General Antonio Saggio había puesto de manifiesto en sus conclusiones de 1 de julio de 1999 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se había pronunciado nunca sobre la cuestión y el terreno era bastante espinoso, con múltiples condicionantes que no abonaban una solución clara al respecto. Además, no había habido nuevos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desde entonces que hubieran modificado esa situación.

Respecto al tercer supuesto, es obvio que en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 el elemento determinante del fallo fue una determinada concepción de cómo debía interpretarse el concepto de ayuda de Estado regulado en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la obligación de notificación a la Comisión Europea de las disposiciones correspondientes.

Y por lo que hace al segundo supuesto, tanto las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio como el propio hecho de que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo hubieran mantenido unas posiciones contrapuestas respecto a la relevancia europea o no de la cuestión objeto de debate, eliminan de raíz

la posibilidad de que nos encontráramos ante una cuestión clara que se impusiera con absoluta nitidez a cualquier intérprete del Derecho de la Unión Europea.

Por tanto, parecía, desde un primer momento, que el Tribunal Supremo había resuelto el recurso con omisión de la obligación de elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y sin que se encontrara amparado para ello en ninguna de las situaciones admitidas hasta entonces por la jurisprudencia de la Corte de Luxemburgo para exonerar a la máxima instancia judicial de un Estado miembro de realizar la pertinente remisión prejudicial.

Y la consecuencia de la omisión de un trámite esencial del procedimiento, obligado por el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, era que se había vulnerado el derecho de las instituciones forales a un procedimiento con todas las garantías, incluyendo la preterición del juez ordinario establecido por la ley (el Tribunal europeo) y dando lugar a una situación de indefensión para las mismas por no haber podido defender su posición ante la Corte de Luxemburgo.

Esta omisión habilitaba, en consecuencia, a las instituciones forales para instar la nulidad de actuaciones en relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 a través del incidente establecido en el artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ante la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo, como medio necesario para agotar la vía judicial previa y poder reclamar, en su caso, el amparo correspondiente del Tribunal Constitucional por violación del artículo 24 del Texto constitucional.

Y de hecho, las instituciones forales iniciaron ambas vías de recurso con base en la argumentación que acabamos de exponer, aunque ninguna de ellas dio los resultados deseados. El Tribunal Supremo desestimó el incidente de nulidad de actuaciones por medio de un Auto de 5 de abril de 2005 en el que ratificaba íntegramente su decisión y se reafirmaba en que existía una doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que avalaba su argumentación.

Además, justificó la ausencia de cuestión prejudicial en el hecho de que entendió que se encontraba en el segundo supuesto de los establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para no aplicar el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al entender que la cuestión se imponía con absoluta claridad a cualquier intérprete del Derecho de la Unión.

Cerrada esa vía y agotados, por tanto, los recursos previos, las instituciones forales acudieron a demandar el amparo del Tribunal Constitucional, el cual tampoco les fue

concedido, por entender este órgano que no se encontraban indicios preliminares de que se hubiera producido ninguna violación de los derechos regulados en el artículo 24 de la Constitución que tuvieran la relevancia suficiente como para llevar adelante un procedimiento de amparo constitucional.

Hubo una de las partes coadyuvantes, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, que instó de la Corte Europea de Derechos Humanos con sede en Estrasburgo el procedimiento para declarar que el Reino de España había violado el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, que reconoce el derecho a un procedimiento con todas las garantías, basando toda la impugnación en la indefensión generada por el Tribunal Supremo y mantenida por el Tribunal Constitucional por haberse omitido la preceptiva remisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El resultado tampoco fue satisfactorio porque el Tribunal de Estrasburgo entendió que esta asociación empresarial no había demostrado que le afectara directamente a ella la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 como para poder invocar un interés legítimo en relación con la Convención.

Si vemos, resulta paradójico que la Federación de Empresarios de La Rioja tenga un interés legítimo suficiente como para que sus recursos contenciosos contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sean admisibles, cuando el contenido de las mismas ni tan siquiera se aplica a sus asociados, pero la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao no lo tenga, aun cuando las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades declaradas nulas por el Tribunal Supremo sean de aplicación a todos sus asociados.

No es más que una manera diferente de entender el ámbito de la legitimación, de los intereses legítimos y de las inmisiones en la esfera de jurídica de derechos y obligaciones de las distintas personas como elemento justificador de la capacidad para accionar. No insistiremos, de todas formas, en la comparación porque sí es cierto que las reglas de aplicación en ambos tipos de procedimientos son diferentes, y que la práctica de los tribunales internos se está decantando por ampliar la esfera de los legitimados para recurrir mientras que lo contrario ocurre en Estrasburgo, donde el rigor en la admisión de los procedimientos es una norma de comportamiento.

El efecto anulatorio de las sentencias firmes del Tribunal Supremo se alcanza con la publicación en el mismo Diario Oficial en el que se promulgó la disposición anulada del fallo de la sentencia del Tribunal Supremo, lo que se verificó por parte de las Haciendas Forales en el mes de marzo de 2005, después de que el propio Tribunal Supremo, de una

manera casi excepcional, ordenase a las mismas expresamente la publicación, siendo como es esta tarea una más de las que forman la ejecución de una sentencia y cuya práctica es competencia del órgano jurisdiccional de instancia, que es el encargado de la ejecución de la decisión de su superior.

A partir de ese momento los preceptos anulados dejaban de tener vigencia, y por ejemplo, en el País Vasco había desaparecido el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades o las normas sobre amortizaciones. Aunque es distinto que desaparezca una u otra disposición, puesto que la anulación del tipo de gravamen abre la vía a la controversia de si existe algún tipo aplicable, si el Impuesto se queda sin tipo de gravamen o cómo se articula la manera de integrar esa laguna generada en el ordenamiento por la publicación de la sentencia, pero la desaparición de las reglas de correcciones al resultado contable para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones lo que implican, por mor de lo dispuesto en el artículo 15 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades vigentes es que el gasto contable por amortizaciones tiene carácter deducible sin tener que realizar ningún ajuste fiscal.

Esto último es así en la medida en que en el régimen de estimación directa, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable calculado de conformidad con las reglas mercantiles de aplicación y corregido, en su caso, por los preceptos de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que modulen la aceptación fiscal de las normas contables sobre cómputo de ingresos y gastos.

Por ello, si se elimina el artículo de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a establecer los ajustes fiscales al resultado contable en materia de amortizaciones, ello implica que la totalidad de los cargos anotados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias como consecuencia de amortizaciones pasaría a ser deducible, al haber desaparecido la limitación.

Similar efecto paradójico se produjo, por ejemplo, en relación con la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, anulada por el Tribunal Supremo en su redacción original de 1996, pero algunos de cuyos apartados habían sido objeto de nuevas redacciones posteriores, y en particular, la propia cuantía de la deducción se había regulado de una manera diferente en el año 2002 como consecuencia de los acuerdos firmadas en la "paz fiscal" de enero de 2000. Por ello, en este caso, la parte del precepto que se mantenía vigente en su redacción original era la que se correspondía con algunas limitaciones a la aplicación de la deducción, por lo que la anulación venía a ensanchar el ámbito de aplicación de la misma, en abierta contradicción con la

intención perseguida por los recurrentes y amparada por el Tribunal Supremo en su sentencia.

Quedaba claro que iba a ser necesaria una intervención correctora urgente por parte de las Juntas Generales o las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos vascos para colmar los vacíos normativos generados en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades por parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, pero también se planteaba la incertidumbre de qué efectos podía desplegar hacia el pasado esa sentencia.

No debe olvidarse en este punto que las normas fiscales tienen una vida jurídica algo diferente de otras normas que conforman el ordenamiento administrativo susceptible de control por parte de la jurisdicción ordinaria, puesto que los impuestos se devengan en un determinado momento, que es el que se toma para la determinación de la normativa aplicable y de las demás condiciones de la imposición, luego se autoliquidan por parte del contribuyente en un momento posterior y finalmente son objeto de comprobación por parte de la Administración en un plazo de los cuatro años siguientes, con carácter general, a la finalización del plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones por parte de los contribuyentes.

En particular, el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 se había devengado, para la gran mayoría de los contribuyentes, el 31 de diciembre de 2004, momento en el que estaba plenamente vigente la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, pero la declaración y el pago del Impuesto debía realizarse entre el 1 y el 25 de julio de 2005, momento en el que ya había desplegado su eficacia anulatoria la sentencia del Tribunal Supremo y habían sido expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos anulados, como por ejemplo, el tipo general de gravamen al que había que liquidar ese ejercicio.

Además, estaban abiertos a la actuación comprobadora de la Administración tributaria los períodos impositivos anteriores no prescritos, que se habían devengado y autoliquidado con la normativa foral plenamente vigente y que podían, eventualmente, ser objeto de comprobación tras la publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico correspondiente del fallo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Ante esta situación, las Haciendas Forales, con una formulación u otra, entendieron que el principio del devengo es un elemento esencial en el ámbito tributario y que, por tanto, los impuestos debían exigirse y comprobarse conforme a la normativa vigente en el momento del devengo del Impuesto, con independencia de la evolución posterior de la misma, por ser una exigencia ineludible del principio de igualdad. Las

Juntas Generales de Bizkaia fueron las que plasmaron con mayor nitidez este principio, mediante la incorporación de una disposición adicional décima a la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aunque las otras dos querían aplicar una solución similar, si bien trataron de disfrazar el amparo normativo de la misma.

Esta disposición fue recurrida por parte de la Comunidad Autónoma de La Rioja y anulada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en primera instancia por sentencia de 14 de enero de 2008, confirmando la anulación el Tribunal Supremo por medio de sentencia de 3 de abril de 2012, al desestimar el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

La cuestión es muy compleja desde el punto de vista jurídico, además de ser la primera ocasión en que se manifiesta un conflicto de esta naturaleza, puesto que las únicas normas tributarias que pueden verse afectadas son las de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que las demás se enjuician ante el Tribunal Constitucional mediante los oportunos recursos de inconstitucionalidad, como ya tuvimos ocasión de exponer.

Las instituciones forales de Bizkaia defendieron en el procedimiento judicial que los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con los artículos 17, 21 y concordantes de la Ley General Tributaria, así como la inexistencia o inaplicabilidad de precedentes jurisprudenciales en este supuesto, deben interpretarse en el sentido de que el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución exige que los impuestos devengados sean liquidados, en todo caso, conforme a la normativa vigente en el momento del devengo, con independencia del momento en el que se produzca el acto administrativo de liquidación, teniendo presente a estos efectos que otra solución podría implicar una violación del principio de igualdad reconocido en el artículo 14 de la Constitución.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estima, por su parte, que los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa se deben interpretar en un sentido restrictivo y, en consecuencia, la anulación operada en la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades por parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 despliega sus efectos para todas las liquidaciones que deban practicarse, con excepción de los actos administrativos firmes.

Invoca a este respecto la jurisprudencia existente en relación con esos dos preceptos de la Ley jurisdiccional, omitiendo el hecho de que no existía precedente válido de la aplicación de los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción al caso de normas tributarias sometidas al principio de reserva de Ley.

Efectivamente, aunque haya una omisión total de referencias a ello en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que estima el recurso de la Comunidad Autónoma de La Rioja, no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable al caso de la anulación de normas tributarias generales vigentes en el momento de la sentencia, simplemente porque no se había producido un caso así con anterioridad.

Es la primera vez que una sentencia judicial firme de un órgano contencioso-administrativo anula una disposición tributaria general vigente en ese momento y sometida al principio de reserva de Ley.

Ello es lógico, como ya hemos anticipado, en la medida en que las únicas disposiciones tributarias generales sometidas al principio de reserva de Ley y enjuiciadas por el orden contencioso-administrativo eran en aquel entonces las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en relación a ellas, es la primera vez que se produce un hecho de estas características.

Toda la doctrina jurisprudencial sobre la aplicación de los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción se ha producido en relación con otras normas administrativas de muy diferente configuración jurídica, como planes urbanísticos, licencias de obras, cuestiones de función pública, etc.

Es evidente que ninguno de esos ámbitos jurídicos tiene un funcionamiento similar al tributario, puesto que una licencia urbanística o una decisión sobre función pública se adopta en un determinado momento y no queda pendiente de una vida posterior. Sin embargo, las normas tributarias, por su propia naturaleza, y por el mecanismo de autoliquidación establecido normativamente, tienen la particularidad de que, una vez realizados los hechos económicos por parte del contribuyente, él mismo determina cómo se aplica la normativa y paga sus impuestos, y luego está sometido a la potestad de la Administración tributaria que, en los cuatro años siguientes, con carácter general, puede modificar lo que ha hecho el contribuyente, exigiendo la parte de impuesto no pagada o devolviendo el exceso de impuesto pagado que resulte de la comprobación administrativa.

Esta forma específica de operar del ámbito tributario, no conocida en el resto de ramas del Derecho administrativo, hace que la Ley General Tributaria dé una

preponderancia absoluta al principio del devengo y a que todos los elementos determinantes de la obligación tributaria, incluida la normativa aplicable, son lo que se encuentren vigentes en el momento de devengo del impuesto correspondientes, por lo que hace al Impuesto sobre Sociedades, el día de finalización del período impositivo (con carácter general, el 31 de diciembre de cada año si el ejercicio social coincide con el año natural).

Este principio es imprescindible desde un punto de vista del respeto al más elemental principio de igualdad y de seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que la comprobación administrativa de un hecho imponible puede hacerse a los diez meses del devengo en un caso o a los cuatro años del devengo en otro, y para evitar tratamientos dispares derivados de la mayor o menor celeridad de la Administración en el ejercicio de sus funciones, la normativa establece la preponderancia del principio del devengo, sin tener en cuenta las modificaciones normativas posteriores al mismo.

Como puede verse, dado el completamente diferente funcionamiento de las normas tributarias y de las demás normas administrativas, no puede invocarse válidamente una jurisprudencia anterior sobre la aplicación de los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción, puesto que existen elementos estructurales y normativos muy diferentes que hacen de ésta una situación específica (el principio del devengo no existe en otros ámbitos administrativos, tal y como está configurado en el tributario).

Es más, lo que es perfectamente lógico, justo y equitativo en el ámbito del urbanismo, por ejemplo, no se puede trasladar sin más al ámbito de la normativa tributaria general, puesto que aquí produciría resultados injustos y, sobre todo, contrarios al principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución.

Incluso podría decirse que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco es consciente de la diferencia que existe entre unos ámbitos y otros, y por ello, sin invocar concretamente ningún precedente jurisprudencial ordinario, sin embargo, si basa su fallo en la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, alegada por la Comunidad Autónoma de La Rioja y referida a la anulación de la obligatoriedad de realizar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de una forma conjunta por parte de las unidades familiares.

Con lo cual, parece que la propia Sala acude a un orden distinto, el que enjuicia normas tributarias generales sometidas al principio de reserva de Ley, para justificar su fallo, siendo consciente de las diferencias acusadas que existen entre un área y otra del Derecho administrativo.

Ahora bien, en este caso, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al dictar su fallo está obviando las diferencias procesales de importancia trascendental que se dan entre la jurisdicción contencioso-administrativa y la jurisdicción constitucional.

Así como los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción, aplicables al caso de las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, no permiten que el Tribunal sentenciador module o fije los efectos de sus sentencias, en el caso de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ésta dispone que será el propio Tribunal el que, atendiendo a las circunstancias del caso, establezca los efectos que se deben deducir de la declaración de inconstitucionalidad que realice en cada supuesto.

Este elemento es ya de por sí, suficiente, como para no permitir una traslación mimética de las resoluciones del Tribunal Constitucional al ámbito de la jurisdicción contenciosa en este punto referente a los efectos de las sentencias, sobre todo, cuando en el caso del Tribunal Constitucional la propia Ley Orgánica reguladora del mismo establece que será el Tribunal el que, caso por caso, determine los efectos de sus sentencias.

Por tanto, el análisis que realiza el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco es incompleto en la medida en que no analiza las razones por las que es aplicable esa doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a este caso, puesto que existe un elemento diferencial esencial a la hora de analizar esa declaración de efectos, cual es, que la sentencia del Tribunal Constitucional anulaba una disposición en beneficio del contribuyente.

No existe precedente del Tribunal Constitucional de anulación de una disposición tributaria general sometida al principio de reserva de Ley en perjuicio del contribuyente, y por tanto, este elemento es suficientemente relevante como para justificar una solución distinta.

Es más, existe un único caso de anulación de una disposición en perjuicio del contribuyente por el orden constitucional, en cuya sentencia no se fijaron efectos concretos de la misma, y para ejecutar la misma el Gobierno dictó el Real Decreto-Ley 1/1987, de 10 de abril, en el que, en relación con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y la anulación de una exención establecida en esa norma, el citado Real Decreto-Ley estableció que la anulación no afectaría a impuestos ya devengados, sin que tal norma haya sido cuestionada ni declarada inconstitucional.

Por tanto, parece evidente que el Tribunal Constitucional estableció los efectos de una declaración de inconstitucionalidad en el ámbito tributario cuando iba en beneficio del contribuyente y renunció a hacerlo cuando iba en perjuicio del mismo, y en este caso, el Gobierno, lógicamente, por imperativo del principio del devengo y del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, llegó a una solución idéntica a la que los Territorios Históricos implementaron con ocasión de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que era una sentencia cuyos efectos anulatorios iban claramente en perjuicio de los contribuyentes afectados.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su ejercicio jurisdiccional, concluye que los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción no pueden interpretarse como lo hicieron las Juntas Generales de Bizkaia, y por tanto, la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, no sería un precepto pedagógico, sino una norma nula, por contravenir lo dispuesto en los citados preceptos de la Ley rituraria.

Es más, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dice expresamente en su sentencia que la solución que debían haber adoptado las Juntas Generales era volver a regular la normativa aplicable para los ejercicios afectados, en lugar de incorporar una disposición como la cuestionada.

Ahora bien, en este punto entendemos que la disposición adicional décima de la Norma Foral General Tributaria de 2005 podía considerarse un precepto pedagógico, si se acepta la interpretación de los artículos 72 y 73 de la Ley de Jurisdicción para la anulación de Normas Forales tributarias defendida con anterioridad, puesto que, si la argumentación es correcta, no podía regular otra cosa el Parlamento de Bizkaia.

No obstante, el precepto impugnado en aquel recurso, lo único que dice, es que en cada ejercicio se aplicaría la normativa vigente en el momento del devengo del mismo, y por tanto, dado que se trata de un precepto incorporado a una norma, y por el principio de conservación del Derecho, es obvio, que si no estamos ante un precepto pedagógico, entonces nos encontramos ante un precepto con fuerza normativa propia.

Es decir, estamos ante el precepto en el que las Juntas Generales vuelven a regular las normas aplicables, tal y como reconoce la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Las Juntas Generales, conscientes de las constricciones que el principio de igualdad de trato contenido en el artículo 14 de la Constitución establece, vuelven a regular los elementos anulados por el Tribunal Supremo para los ejercicios devengados

con anterioridad y pendientes de ser objeto de liquidación administrativa o de autoliquidación por parte del contribuyente en el momento en que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 produce efectos generales por ser publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Y lo hacen de una manera sencilla, con un único precepto que vuelve a regular, con identidad de elementos normativos, y en ejercicio de su propia libertad de configuración normativa, los elementos anulados.

Por tanto, si el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco consideraba que no era un precepto pedagógico el cuestionado, debería haber analizado el contenido normativo del mismo, y si las Juntas Generales podían volver a regular los mismos elementos anulados con identidad de regulación, y determinar si era merecedor de una anulación o si, por el contrario, era conforme a Derecho.

Hay que tener presente, por ejemplo, que las Juntas Generales podían decir igualmente que el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios devengados con anterioridad era el 32,5 por 100, o decir, como hicieron, que los ejercicios devengados aplicarían la norma (el tipo del 32,5 por 100) vigente en el momento de devengo del impuesto, puesto que era el mismo.

Utilizar una u otra vía para regular la cuestión es algo que debe escapar del reproche jurisdiccional puesto que la forma gramatical de redactar una norma tributaria puede elegirse libremente por el legislador tributario, y lo que tienen que hacer los tribunales de justicia es analizar el contenido normativo que incorpora la norma.

De hecho, una prueba clara de la voluntad de reiterar el tipo de gravamen del 32,5 por 100, además de por respetar el principio de igualdad, es que para el ejercicio 2005 las Juntas Generales de Bizkaia volvieron a establecer el mismo tipo de gravamen del 32,5 por 100 (a través de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio), como expondremos posteriormente al analizar la estela que dejó tras de sí la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Para ejercicios anteriores, y por necesidades de celeridad y seguridad jurídica, las Juntas Generales restauraron la regulación anulada con un precepto genérico pero suficientemente concreto, mientras que para el ejercicio 2005, con más tiempo para elaborar la regulación, se volvió a dar redacción a los preceptos afectados.

Las Juntas Generales adoptaron la misma decisión para regular nuevamente los preceptos anulados, si bien, formalmente lo hicieron a través de vehículos distintos para los ejercicios ya devengados el 14 de marzo de 2005, día de publicación en el Boletín

Oficial de Bizkaia de la sentencia del Tribunal Supremo, y para los posteriores, pero con identidad de contenido normativo sustantivo.

Por tanto, el análisis del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no se debería haber restringido a comprobar una posible forma de entender los preceptos, sino que si les otorgaba un contenido normativo propio, entonces es evidente que tendría que analizar si las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco podían repetir o no la regulación anulada por el Tribunal Supremo.

Y esto que estamos diciendo no es ninguna temeridad ni refleja una voluntad numantina de incumplir el mandato de una sentencia del Tribunal Supremo, sino que refleja a las claras el razonamiento por el cual el Tribunal Supremo había anulado los preceptos del Impuesto sobre Sociedades foral, lo había hecho por razones formales, por no comunicar a la Comisión Europea unas concretas disposiciones, pero no por razón del contenido material propio de esas disposiciones.

Por ello, no existiría en el plano teórico ningún obstáculo para reproducir unas disposiciones que se habían declarado nulas si se hubieran salvado los incumplimientos formales detectados en la primera ocasión, o si, como sería el caso a la postre, tal cumplimiento de requisitos formales se revelaba como jurídicamente no exigible en el momento presente.

Pero esto supone adentrarnos de lleno en la siguiente parte de la historia, en la que nos lleva a analizar la respuesta que las instituciones forales dieron para colmar la laguna normativa creada por la anulación parcial de sus Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y la explosión de recursos judiciales contra las mismas que le siguió.

No obstante, antes de proseguir con el análisis de esta cuestión, es importante dejar claro que el Tribunal Supremo no compartió esa argumentación que hemos reflejado y asumió como plenamente correcto el razonamiento del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al declarar la nulidad de la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

No tuvo especiales repercusiones prácticas ni la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ni la del Tribunal Supremo porque para el momento en el que fue firme la nulidad de esa disposición adicional, ya se habían cerrado la práctica totalidad de los procedimientos abiertos respecto de los ejercicios devengados con anterioridad a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, máxime cuando el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se negó a aceptar la petición de adopción de

medidas cautelares que había formulado la Comunidad Autónoma de La Rioja con su recurso.

Pero sí es relevante exponer el razonamiento del Tribunal Supremo, en la medida en que podría fijar un criterio para el futuro, si bien desde esta perspectiva también carece de virtualidad en estos momentos esa doctrina jurisprudencial puesto que el enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales ha pasado a la competencia exclusiva del Tribunal Constitucional como consecuencia de la entrada en vigor de la ya mencionada Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

Tras desestimar las alegaciones relativas a la falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma recurrente y de la incongruencia omisiva de la sentencia de instancia al no haber analizado todas las cuestiones planteadas porque no solamente nos encontrábamos ante un precepto del que podría predicarse un contenido pedagógico, el Tribunal Supremo ratifica la aplicación en un ámbito como el de las disposiciones tributarias de su jurisprudencia anterior sobre la eficacia de sus sentencias firmes, y lo hace en base a los siguientes argumentos:

“La desestimación de estos motivos se impone, toda vez que la Sala de instancia realiza una interpretación correcta de los preceptos supuestamente infringidos.

En efecto, en virtud de lo que dispone el art. 72.2 las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado el fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada.

A su vez el art. 73 parte del régimen propio de la nulidad y de su retroactividad, existiendo sólo una excepción a la regla general en relación a los actos firmes, al establecer que las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

En definitiva, no cabe mantener que la anulación de una norma no produce efectos retroactivos, en cuanto la normativa supuestamente infringida consagra los efectos ex tunc de la declaración de nulidad, salvo que afecte a actos firmes.

Esta normativa sigue en este punto a lo que establece el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, debiendo recordarse que dicho Tribunal, en su sentencia de 20 de Febrero de 1989, sobre tributación conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta, estableció unas consideraciones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley 44/78, que son trasladables en su integridad a la declaración de nulidad que realiza la sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2004, sin que proceda detenerse en el alcance de la norma, favorable o desfavorable para el contribuyente, pues sobre esta distinción no se ha referido el Tribunal Constitucional.

Frente a lo anterior, no cabe alegar la infracción del principio de seguridad jurídica, que según el TC implica que el legislador debe perseguir la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable (sentencias 104/2000, de 13 de Abril, 235/2000, de 5 de Octubre, y 96/2002, de 25 de Abril, entre otras), ya que no se trata aquí de una cuestión que afecte a la sucesión en el tiempo de las normas tributarias, sino de la imposibilidad jurídica de liquidar y exigir el Impuesto de Sociedades correspondiente a periodos impositivos devengados con

anterioridad a la fecha en que surtió efectos la sentencia de 9 de Diciembre de 2004 , conforme a la normativa del Impuesto que se declara nula”.

En realidad, el Tribunal Supremo, más que argumentar, lo que hace es reproducir apodícticamente lo que ya había determinado con anterioridad en relación a otros ámbitos, con lo que creo que se puede discrepar de las conclusiones de la sentencia, pero en cualquier caso, es lo que se ha establecido para el presente supuesto, y por tanto, la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia fue expulsada del ordenamiento jurídico el 7 de agosto de 2012 al publicar en el Boletín Oficial de Bizkaia el fallo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo respecto a la misma.

Volviendo atrás en el tiempo, hay que tener presente que a partir de la publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico correspondiente de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, con independencia de la posición que adoptemos respecto a los efectos de la misma en relación con los periodos impositivos cuyo Impuesto sobre Sociedades se hubiera devengado con anterioridad, era claro y evidente para todos que la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades debía completarse y las instituciones forales debían colmar las lagunas creadas por la anulación decretada por el Tribunal Supremo, puesto que era imprescindible hacerlo, al menos, de cara a poder contar con unas reglas clara de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos cuyo tributo se devengara en lo sucesivo.

Y ahí se puso de manifiesto con toda crudeza la situación en la que se encontraban los Territorios Históricos, que veían cómo había sido anulados determinados preceptos por un requisito formal que el Tribunal Supremo entendía que se había incumplido, sin que hubiera reproches de fondo en relación con el propio contenido material de esos preceptos, y además con una clara sensación de que no se estaba haciendo una correcta aplicación del ordenamiento de la Unión Europea en este supuesto por parte del Tribunal Supremo.

Por ello, y tras muchas deliberaciones y discusiones políticas y jurídicas a todos los niveles, el verano de 2005 nos traía la aprobación de nuevas disposiciones normativas que incorporaban a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades preceptos que sustituyeran a los anulados.

En los elementos más destacados del Impuesto sobre Sociedades, como el tipo de gravamen general o las deducciones de la cuota que habían sido objeto de anulación, las instituciones forales decidieron reproducir los preceptos con idéntico contenido al que había sido objeto de anulación por parte del Tribunal Supremo, sin proceder, por otra parte, a realizar la oportuna comunicación a la Comisión Europea en

aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al entender que no se había realizado una correcta interpretación del mismo.

Como era de esperar, esa decisión de las instituciones forales desencadenó la más activa batalla judicial contra el Concierto Económico que se recuerda, como hemos podido comprobar en el apartado dedicado a la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales fiscales, ya que, como dijimos, se cuentan por más de dos decenas los recursos de diferente índole interpuestos contra las disposiciones aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para sustituir a los preceptos anulados por el Tribunal Supremo o incluso en relación con las posteriores reformas de la tributación empresarial que, por otras razones, han decidido acometer las instituciones forales.

Como decíamos, en verano de 2005 las instituciones forales vascas aprobaron disposiciones que volvían a reproducir, en lo sustancial, el contenido material de los preceptos anulados por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004: se volvía a fijar en el 32,5 por 100 el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, se ponía en vigor nuevamente de una manera adecuada la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos y la correspondiente a la reserva para inversiones productivas y se reiteraban las normas sobre amortización fiscal de los elementos patrimoniales de las empresas y sobre corrección monetaria en el cálculo de la renta derivada de la enajenación de activos para eliminar los efectos de la inflación.

Dos eran las razones de peso que las instituciones forales tenían a la hora de obrar de esta manera: por un lado, la ausencia de reproches sobre el contenido material de los preceptos anulados por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, por lo que podían legítimamente entender que, salvados de la manera oportuna los problemas formales que habían determinado la anulación, ningún reparo podrían los Tribunales sobre el contenido propio de las Normas Forales, pues no había determinado el Tribunal Supremo que adolecieran en sí mismos de vicio alguno.

Por tanto, el primer punto de apoyo en la decisión adoptada por las instituciones forales se basaba en mantener la coherencia de sus decisiones, entendiendo que el Impuesto sobre Sociedades estaba regulado en base a unas premisas interconectadas que hacían que un adecuado equilibrio entre un relativamente alto tipo general de gravamen y unas generosas deducciones para incentivar determinadas actividades, suponían un punto adecuado para desarrollar la política fiscal propia de los Territorios Históricos vascos.

Por otro lado, en segundo término, las instituciones forales no compartían en absoluto la interpretación del Derecho europeo de la competencia que había hecho el Tribunal Supremo. No encontraban en ningún sitio los precedentes jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que justificaban el razonamiento del Tribunal Supremo. No compartían la metodología de determinación de presuntas ayudas en que se basaba la sentencia del Alto Tribunal de diciembre de 2004, a la vista tanto de las incoherencias internas y externas que hemos puesto de manifiesto, como, sobre todo, teniendo presente lo cuidadosos que habían sido tanto la Comisión Europea, como el Tribunal General de la Unión Europea o el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea al referirse a los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los casos en que habían enjuiciado disposiciones materialmente selectivas como las vacaciones fiscales, las minivacaciones fiscales o el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, de las que hablaremos en el apartado siguiente de este trabajo en mayor detalle.

Pero más allá de todo eso, no estaban dispuestos a asumir que la mera presencia de indicios de ayudas estatales pusiera en marcha la obligatoriedad de acudir al mecanismo de notificación previa a la Comisión Europea de los proyectos normativos correspondientes, comprendiendo además que un sistema tal supondría cuestionar la propia viabilidad de la actuación de la Comisión Europea en este ámbito pues sus servicios se verían absolutamente colapsados si cualquier medida de cualquier Estado miembro o de sus entidades territoriales, susceptible de calificarse indiciariamente como ayuda estatal, debía ser objeto de control por la misma.

Era evidente que solamente tras la verificación sin un gran margen de error de que nos encontramos ante una medida considerada como ayuda estatal a efectos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, podemos hablar válidamente de la necesidad de comunicar a la Comisión Europea la medida en cuestión y esperar su autorización para llevarla a la práctica.

No debe quedar la impresión de que las autoridades forales no notifican a la Comisión Europea las ayudas estatales que plantean conceder por sistema. No lo hicieron en el pasado respecto a las vacaciones fiscales y al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones porque no creyeron que se tratase de ayudas, puesto que se habían inspirado para regular esas medidas en precedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea respecto de los que la Comisión Europea no había dicho nada.

Pero cuando han decidido conscientemente otorgar una ayuda de Estado o establecer un régimen de ayudas, lo han notificado a la Comisión Europea por el procedimiento establecido y han esperado su autorización, su declaración de

compatibilidad con el mercado común, para ponerlas en marcha. Podemos poner como ejemplo el régimen especial de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las empresas navieras en función de su tonelaje, que fue objeto de comunicación por parte de la Diputación Foral de Bizkaia a la Comisión Europea y de autorización por parte de la misma, como ya hemos comentado, o más recientemente los incentivos para el fomento de la cultura establecidos en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que han sido notificados a la Comisión Europea estableciendo una cláusula de suspensión de la aplicación de los mismos hasta que la Comisión los haya considerado compatibles con el mercado interior, de conformidad con los criterios establecidos en la Comunicación sobre las ayudas estatales en relación con las producciones cinematográficas o audiovisuales.

Lo que sucede es que no se debe notificar aquello que el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no considere ayuda de Estado, y era evidente que para los Territorios Históricos su régimen tributario no podía ser conceptuado *in totum* como selectivo en aplicación de un erróneo criterio de selectividad regional como el utilizado en su momento por el Abogado General Antonio Saggio y asumido posteriormente por el Tribunal Supremo.

Pero en el fondo de todo, lo que subyacía era una defensa clara de la imagen reconocible de la foralidad, un impetu por continuar el ejercicio de las competencias tributarias que a las Haciendas Forales se han reconocido como una parte fundamental del “núcleo intangible” de sus derechos históricos, amparados y reconocidos por la disposición adicional primera de la Constitución.

No podían resignarse al hecho de tener que mantener una regulación idéntica a la del territorio de régimen común en materia de Impuesto sobre Sociedades, o por lo menos, no más beneficiosa, pues ello supondría vaciar de contenido al propio Concierto Económico y hacer dejación de las competencias propias que el ordenamiento jurídico les reconoce a las instituciones depositarias del poder político de los Territorios Históricos vascos.

Pero tampoco podían admitir que sus proyectos de normativa tributaria debieran ser sometidos en todo caso al fidejato de la autorización previa de la Comisión Europea, tanto desde el punto de vista de las injustificadas dilaciones que en el procedimiento normativo se producirían, llegando incluso a privar de operatividad y de capacidad de respuesta en relación con el ejercicio de la política fiscal propia por parte de las instituciones forales, como desde la más que presumible predisposición negativa de la Comisión Europea a autorizar regímenes fiscales que contribuyeran a aumentar la disparidad en el seno de la Unión Europea, en dirección contraria a la armonización que

pretende impulsar en todo momento la institución más genuinamente europea de todas las que conforman el entramado institucional de la Unión Europea.

Vemos, por tanto, que no nos encontrábamos ante una respuesta irracional, ni tampoco una resistencia obcecada al cumplimiento de las resoluciones judiciales y al correcto funcionamiento del Estado de Derecho, como parecía deducirse de las declaraciones de determinados responsables institucionales de las Comunidades Autónomas limítrofes e incluso de responsables políticos de determinados partidos dentro de la propia Comunidad Autónoma del País Vasco, respondiendo en gran medida a posiciones partidistas que discuten la propia articulación institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el reparto del poder interno entre los órganos comunes de la Comunidad Autónoma y las instituciones forales de sus Territorios Históricos.

Precisamente lo que se producía era una negación por parte de las instituciones forales a asumir que hubiera podido producirse un funcionamiento tan anómalo del Estado de Derecho que tuviera como consecuencia el cercenamiento de las competencias que el Concierto Económico les reconoce.

En este punto, y como también podía preverse, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 supuso el primer balón de oxígeno que recibían las entidades recurrentes contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, en un momento en el que en gran parte ya había cundido el desánimo entre las mismas, teniendo presente que todos sus intentos de cuestionar la normativa foral habían sucumbido ante sentencias de los Tribunales de Justicia que no apreciaban las vulneraciones del Derecho interno o del Derecho de la Unión Europea que aquéllos imputaban a las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos vascos.

Por vez primera, veían reconocidas sus pretensiones y advertían un camino factible para poner todos los obstáculos y dificultades posibles en el camino del autogobierno fiscal del País Vasco, y por tanto, se agarraron como un clavo ardiendo al contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, convirtiendo en objetivo prioritario de su actividad judicial la consecución de que se asentase esta doctrina en forma de jurisprudencia y tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo siguieran este camino en todos los recursos que pudieran interponerse contra la normativa, haciendo una mera aplicación del razonamiento de esta sentencia.

Obviamente, no veían con malos ojos que las instituciones forales decidieran al final acudir a Bruselas a notificar a la Comisión Europea sus proyectos normativos pues tampoco pasaban por alto el hecho de que la Comisión haría todo lo que estuviera a su

alcance y en sus manos para evitar la proliferación de diferencias fiscales regionales en los Estados miembros por ir precisamente en contra de la estrategia que la propia Comisión Europea se ha marcado en este ámbito de la fiscalidad.

En cualquier caso, estaban espoleadas por el hecho de que el Tribunal Supremo hubiera admitido de una manera tan amplia como ya hemos visto la legitimación para recurrir contra las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos vascos tanto a las Comunidades Autónomas limítrofes con el País Vasco, como a determinadas organizaciones representativas de intereses económicos de las mismas.

También es cierto que el Abogado del Estado no se hizo el más mínimo eco del contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y no reemprendió el camino de recurrir contra la normativa foral, por lo que parece que, al menos en parte, la “paz fiscal” de enero de 2000 contribuyó en cierta medida a garantizar la estabilidad jurídica del régimen de Concierto Económico.

No había concluido el verano de 2005 cuando la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Unión General de Trabajadores de La Rioja se personaron ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y demandaron la anulación de las disposiciones que los Territorios Históricos acababan de aprobar para colmar el vacío normativo generado por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, e interponían los recursos precisamente con el texto íntegro de esa sentencia bajo el brazo e invocándola como jurisprudencia de necesaria aplicación en los nuevos recursos, como hemos reflejado en el apartado dedicado a la litigiosidad en relación con las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos vascos al repasar los recursos planteados contra la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

Hay un elemento meramente anecdótico que resulta del todo curioso en esta proliferación de recursos judiciales, cual es el hecho de que las dos Comunidades Autónomas recurrentes dirigen sus recursos contra las normativas aprobadas en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (ya razonamos que no podían hacer lo mismo con las Leyes Forales de la Comunidad Foral de Navarra por su falta de legitimación activa para invocar del Tribunal Constitucional la declaración de inconstitucionalidad de las mismas), pero el sindicato de trabajadores riojano solamente recurre la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades.

Desconocemos cuál será la explicación de este comportamiento, pero no tenemos ninguna duda de que ni por razones geográficas ni por razones de puro intercambio comercial, pueda defenderse que el Territorio Histórico cuya actividad

normativa pueda afectar en mayor medida a los trabajadores de La Rioja sea el de Bizkaia.

La Federación de Empresarios de La Rioja, por su parte, acudió a los procedimientos incidentales de ejecución de sentencia previstos en la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa para oponerse a las nuevas normas dictadas por las instituciones forales, utilizando para ello el privilegio procedimental de que disponía por ser la parte en cuyo favor había fallado el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, y contar por ello con un remedio judicial mucho más expedito y de una tramitación mucho más breve que un recurso ordinario. También es cierto que este mecanismo previsto en la Ley rituarial tiene la particularidad de que no puede conocerse en su seno de los procedimientos con la misma intensidad que en un recurso ordinario, pero ésa es la elección que realizó la demandante.

Las dos Comunidades Autónomas que decidieron continuar y recrudecer su batalla judicial contra el Concierto Económico en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dieron un paso más allá respecto a la situación preexistente y demandaron que el Tribunal decretase la suspensión cautelar de vigencia de las nuevas disposiciones alegando que si no, el recurso perdería su efecto, y teniendo presente que invocaban como apoyo a su pretensión la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

La Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite que el Tribunal que esté conociendo de un recurso contra una norma general suspenda cautelarmente la eficacia de la misma siempre que se den acumulativamente dos condicionantes que la doctrina jurídica suele identificar con sus denominaciones latinas: el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, como también hemos tenido ocasión de exponer al analizar las bases jurídicas de la actuación ante los Tribunales internos y de la Unión Europea en la Parte I de este trabajo.

El primero de ellos, que puede traducirse como apariencia de buen derecho, implica que la acción interpuesta se sostenga en una argumentación que tenga visos de poder salir adelante y ser estimada. Obviamente no se trata de prejuzgar en un momento tan inicial cuál vaya a ser el resultado del pleito, sino simplemente de evaluar si indiciariamente la pretensión anulatoria del recurrente puede llegar a ser acogida.

Este elemento es el que debe analizarse con mayor detalle cuando estamos ante la petición de suspensión cautelar de disposiciones de carácter general, pues hay que contraponer el interés general en el mantenimiento de la vigencia de la norma,

indiscutible por la propia articulación institucional del ordenamiento jurídico, con la apariencia de razonabilidad de la pretensión que se articula contra la misma.

El segundo, que traduciremos como los perjuicios de imposible o difícil reparación que se irrogarían para el actor de mantenerse la vigencia de una norma que luego puede ser anulada, es el otro componente fundamental que permite la adopción de medidas cautelares, y que está en íntima relación con el otro requisito pues solamente quien parece que va a tener razón puede legítimamente alegar que se le producen unos perjuicios derivados del transcurso procedimental del pleito.

En el caso que nos ocupa, la única fundamentación de ambos elementos la encontrábamos en la alegación del contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y en que se estaba produciendo una repetición mimética de algunos de los preceptos ya anulados por sentencia firme.

Este alegato encerraba una pequeña falacia, puesto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo había venido reconociendo que se cumplían los dos requisitos precisos para acordar la suspensión cautelar de un acto administrativo en los casos en que fuera reiteración de otro declarado nulo por una sentencia firme anterior, y estas resoluciones eran las que se invocaban por las Comunidades Autónomas recurrentes en defensa de su pretensión.

No obstante, hay que tener presente que esa jurisprudencia se había materializado siempre en relación con actos administrativos y en alguna ocasión respecto a normas urbanísticas, de un contenido y una articulación práctica muy diferente, como ya expusimos en otro momento, al de las normas tributarias de aplicación general, y además que se basaba en que la anulación anterior de esos actos o disposiciones se hubiera basado en la intrínseca antijuridicidad de los mismos, y no meramente en la elusión de algún trámite formal que pudiera no ser exigible en los supuestos posteriores.

De hecho, las instituciones vascas se opusieron a la suspensión cautelar con base en estos argumentos, siendo conscientes además de que para decidir si era preciso o no acudir a la Comisión Europea para que hubiera autorizado las normas cuestionadas, había que trasladar probablemente al Tribunal de Luxemburgo la cuestión a la vista de todo lo razonado y acontecido.

Malamente puede defenderse una apariencia de buen derecho en alguien que simplemente invoca una sentencia anterior basada no en el contenido material de la disposición anulada sino en un defecto procedimental, cuya concurrencia exige un análisis de fondo de si nos encontramos ante auténticas ayudas estatales o no.

Pues bien, en esta ocasión el peso del precedente interno llevó al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a suspender la vigencia, por primera vez, de una disposición tributaria aprobada por las instituciones de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ante la mimética repetición de preceptos anulados por el Tribunal Supremo y sin constar la comunicación a la Comisión Europea, tal y como tuvimos ocasión de analizar en el apartado correspondiente a la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales fiscales.

Sin que suene a reproche, creo que sí se puede concluir que es la primera vez que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco abandona su tradicional prudencia a la hora de resolver los recursos interpuestos contra las Normas Forales tributarias de los Territorios Históricos y se desliza por la pendiente que había iniciado la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, con consecuencias no muy positivas como veremos posteriormente.

Ahora bien, lo que resultaba evidente en octubre y noviembre de 2005, cuando se dieron a conocer los Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por los que se suspendía cautelarmente la vigencia de determinadas disposiciones aprobadas en verano por las instituciones forales, es que nos volvíamos a encontrar sin tipo general de gravamen y con una deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos con una regulación deficiente, pues solamente encontré merecedoras de suspensión cautelar a estos dos disposiciones, pese a que habían sido varias las que fueron objeto de nueva regulación en las normas recurridas.

Esto era así en razón a que, en principio, los Territorios Históricos publicaron en sus Boletines Oficiales el Auto de suspensión cautelar, dándole efectos *erga omnes*, aunque posteriormente se comprobaría que no debía haberse procedido a esa publicación hasta que el Auto no fuera firme.

Y ante esta situación, los Territorios Históricos vascos debían ejercitar de alguna manera sus competencias normativas, y por ello aprobaron el 30 de diciembre de 2005 unos Decretos Forales Normativos que restauraban nuevamente los límites a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos y fijaban un tipo general de gravamen del 32,6 por 100.

Probablemente la decisión de cuál sería el tipo de gravamen que finalmente se fijaría por los ejecutivos forales, sometido a la convalidación posterior de las respectivas Juntas Generales, fue una de las más complicadas desde el punto de vista político en toda esta historia. Visto que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco consideraba inadmisibles la repetición del mismo tipo de gravamen, quedaba solamente la opción de

modificarlo, bien al alza o bien a la baja, y no había un consenso entre las diferentes Diputaciones Forales sobre el sentido que tenía que tener la modificación.

Había quien defendía, incluso, la equiparación del tipo de gravamen con el vigente en territorio de régimen común, pero esta alternativa se vio abocada al abandono casi desde el primer momento en la medida en que sí supondría la dejación más evidente de las competencias propias de los Territorios Históricos y hubiera supuesto un verdadero triunfo desde el punto de vista político para quienes estaban atacando la foralidad vasca.

Tras muchas discusiones y casi en el último minuto, el consenso se alcanzó en establecer un tipo ligeramente superior, pero que mantuviera en la esencia la lógica de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, referenciada en múltiples aspectos a su tipo general del 32,5 por 100, y transmitiera a la vez la clara determinación de las autoridades forales de defender el ejercicio de sus competencias.

Se repitieron los recursos inmediatamente en relación con esta disposición, ya avanzado el mes de enero de 2006, y nuevamente el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimó las peticiones de suspensión cautelar que las Comunidades Autónomas recurrentes plantearon frente a ese nuevo tipo de gravamen, entendiendo que no había habido una modificación relevante del mismo, sino que nuevamente las instituciones forales estaban repitiendo un precepto anulado.

Ahora las instituciones forales, que ya contaban con una providencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que determinaba que los Autos de suspensión cautelar no deben publicarse hasta que sean firmes, y por tanto, que no producen efectos *erga omnes* hasta que sean confirmados por el Tribunal Supremo o en el caso de que no se presenten recursos contra ellos, adoptaron la decisión de no publicar esos Autos, y por tanto, en la práctica se mantenía la vigencia para los contribuyentes del tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 32,6 por 100 hasta que el Tribunal Supremo se pronunciase definitivamente al respecto.

En este sentido, hay que recordar que las instituciones forales recurrieron primero en súplica ante el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y luego en casación ante el Tribunal Supremo esos Autos que decretaban la suspensión cautelar de la vigencia de sus disposiciones, utilizando todos los argumentos que hemos expuestos y solicitando una vez más que se elevase al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial que aclarase la cuestión de una vez y para siempre.

Pero a la vez que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolvía las peticiones de suspensión cautelar, el 14 de noviembre de 2005 publicaba un Auto por el que estimaba parcialmente el incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja frente a las disposiciones forales aprobadas en verano por los Territorios Históricos.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco decidió anular el tipo de gravamen al ser una repetición mimética del precepto anulado por el Tribunal Supremo por entender que se había dictado con la finalidad de eludir el cumplimiento de la sentencia anterior, y por ende, estaba igualmente viciado de nulidad.

En el caso del Territorio Histórico de Bizkaia anuló también la nueva redacción de la deducción por dotación a la reserva para inversiones productivas y para gastos de conservación y mejora del medio ambiente, que había sido igualmente repetida en la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, aplicando idéntica argumentación que en el caso del tipo general de gravamen.

Sin embargo, y pese a la suspensión cautelar decretada en las mismas fechas, no encontraba motivos para anular la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos al constar de porcentajes diferentes de deducción a los que se habían anulado por medio de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, en lo que puede considerarse una pequeña incoherencia de la argumentación entre ambos Autos, ya que no se entiende muy bien que hubiera motivos para suspender cautelarmente esa deducción si no era idéntica a la anterior, cuando el argumento de la identidad de la regulación era el que presidía el razonamiento suspensivo, y sin embargo, no se anulase en el incidente de ejecución de sentencia de la Federación de Empresarios de La Rioja esa deducción, cuando también se basaba en la repetición de preceptos y en la eficacia que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco debía dar a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 invocada por la parte recurrente.

No entraremos en este momento más en estos aspectos de la discusión porque poco pueden añadir a nuestra indagación de la relación entre el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y las normas del Derecho de la Unión Europea, pues se incardinan mucho más en meros problemas procesales internos.

Lo que sí dejaremos claro es que las instituciones forales recurrieron ese Auto en súplica ante el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, aunque sin éxito, y posteriormente en casación ante el Tribunal Supremo, dejando clara su disconformidad con la aplicación que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estaba realizando de

la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y reclamando una vez más la remisión prejudicial a Luxemburgo en este asunto.

Por otro lado, la Federación de Empresarios de La Rioja presentó un nuevo incidente de ejecución de sentencia en relación con los Decretos Forales Normativos de las instituciones vascas que fijaban un tipo general de gravamen del 32,6 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades, pero en este caso el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ya no se precipitó en su resolución y lo dejó suspendido, puesto que había entrado en escena un nuevo factor, que a la postre, daría un vuelco definitivo a toda esta cuestión y permitiría encontrar el punto de equilibrio entre la autonomía tributaria foral de los Territorios Históricos vascos y la disciplina europea sobre ayudas estatales. Hablamos del caso de las Islas Azores que estaba siendo objeto de discusión en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en aquellos momentos.

v) El caso Azores.

Aunque la importancia posterior de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores sería muy relevante para el devenir de la controversia sobre la competencia normativa de las instituciones forales de los Territorios Históricos, en sus primeros compases tuvo menor eco del esperado.

Durante la primavera y el verano de 2005, cuando las instituciones forales preparaban su respuesta judicial y normativa a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y trataban de reconstruir el Impuesto sobre Sociedades que había quedado hecho jirones, se estaba tramitando ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un recurso interpuesto por la República Portuguesa contra una Decisión de la Comisión Europea relativa al régimen fiscal de las Islas Azores.

Si nos retrotraemos en el tiempo, a finales de 1998 la República Portuguesa, en cumplimiento de sus previsiones constitucionales, aprobó una Ley que permitía a la Región Autónoma de Azores aprobar una reducción de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en la citada Región, con el objetivo de dinamizar la economía de esta región ultraperiférica de la Unión Europea.

Esa disposición interna establecía, a su vez, que la merma de recaudación que sufrieran las arcas de la Región Autónoma de Azores sería compensada con cargo al Presupuesto del Estado central por aplicación del principio de solidaridad regulado en la Constitución portuguesa.

De esta forma, en el país vecino se ponía en práctica una descentralización de su poder tributario, muy limitada, ya que solamente se limitaba a conceder un pequeño margen de disposición para reducir los tipos de gravamen de determinados impuestos, pero que servía para reconocer esa manifestación de autonomía regional en el seno de Portugal.

Como quiera que en 1999 el debate sobre la aplicación de la normativa europea relativa a las ayudas estatales a los regímenes de imposición directa de los Estados miembros estaba en plena ebullición, tras la publicación de la Comunicación de la Comisión de 1998 y el impulso que se pretendía dar a la actuación de la misma ahora que había cogido las riendas de la Dirección General de la Competencia el Comisario Mario Monti, Portugal se inquietó sobre la adecuación de su régimen de descentralización fiscal para las Islas Azores a la normativa de la Unión Europea.

Las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio en relación con la cuestión prejudicial elevada en 1997 por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no podían sino incrementar esa preocupación, pues ponían también en cuestión la capacidad de las regiones europeas para tener una fiscalidad diferenciada.

En consecuencia, Portugal decidió notificar el régimen a la Comisión Europea de una forma preventiva, y aunque creía que no estaba ante un régimen de ayudas estatales, prefirió requerir el parecer de la Comisión Europea. Ésta, viendo una oportunidad inmejorable para poner en práctica la doctrina contenida en su Comunicación de 1998 y viendo el respaldo que había cosechado, en gran medida, en las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio, acabó por adoptar una Decisión por la que consideraba que el régimen establecido por Portugal en las Islas Azores constituía un régimen de ayudas estatales por un criterio de selectividad regional, entendiendo que solamente constituye un marco de referencia adecuado para apreciar la selectividad el conjunto de un Estado miembro y no sus regiones, por mucha autonomía que su régimen constitucional les permita.

Hay que ser conscientes de que cuestionar de esta manera la capacidad de las regiones europeas para dictar sus propios impuestos no dejaba de ser un órdago por parte de la Comisión Europea respecto a determinados Estados miembros, puesto que no solamente España o Portugal conocen formas de descentralización política regional, incluido el ámbito tributario, sino que también en otros Estados como Italia, el Reino Unido o Finlandia se producen situaciones similares. Y no es despreciable en este punto el peso específico que el Reino Unido puede tener dentro del ámbito de la Unión Europea.

La República Portuguesa decidió llevar en 2003 el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea e interpuso un recurso de anulación contra la Decisión de la Comisión, que dio lugar al asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión, conocido a la postre como asunto Azores.

Si nos damos cuenta, estaba siendo sometido a la consideración del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el fundamento de la doctrina Saggio y, a la vez, se estaba cuestionando, por tanto, lo que luego sería la base de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

En el procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea compareció el Reino Unido en apoyo de las pretensiones de Portugal, teniendo presente que estaba siendo cuestionada la autonomía tributaria de Gibraltar también por parte de la Comisión Europea, y probablemente desde Londres se vería como evidente el peligro de que se llegara a cuestionar también el régimen de Gales, Escocia o Irlanda del Norte, poniendo en entredicho la autonomía de organización institucional de ese Estado.

Para primavera de 2005 ya se había superado la fase escrita del procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y estaba pendiente de convocarse la correspondiente vista. En ese momento, los letrados de las instituciones forales vascas fueron conscientes de que el partido, si se nos permite el símil deportivo, ya se estaba disputando en Luxemburgo porque cualquier cosa que dijera el máximo Tribunal europeo iba a tener repercusiones directas y muy relevantes en relación con la autonomía normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que lo que se trataba de dilucidar era si cabían expresiones de fiscalidad regional que tuvieran el carácter de normas generales o si todas ellas debían reputarse ayudas estatales por un criterio de selectividad geográfica o regional.

Por ello, se iniciaron todos los trámites oportunos para que el Reino de España pidiera intervenir en el asunto Azores a favor de las pretensiones de Portugal, y aunque no llegase a tiempo de formular observaciones escritas, sí pudo tomar parte en la vista oral que se celebraría en septiembre de 2005 en el Tribunal de Luxemburgo. Era evidente que la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenía que defender la estructura constitucional del Reino de España y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, que podían quedar gravemente cuestionados según cuál fuera el resultado del pleito.

Era la primera vez que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea podía enfrentarse directamente con la cuestión del encaje de los poderes fiscales regionales en

la normativa sobre ayudas estatales, dando con ello satisfacción al deseo que ya había manifestado el Abogado General Antonio Saggio en sus conclusiones de 1 de julio de 1999 en la primera cuestión prejudicial relativa a las Normas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Para dar una idea clara de la importancia que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dio a este asunto, basta con mencionar que se atribuyó su conocimiento a la Gran Sala, que es la formación del Tribunal de Justicia más importante, como ya tuvimos ocasión de explicar, y sus sentencias son vinculantes para todas las demás formaciones que adopte el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para los demás tribunales de la Unión y para todos los Tribunales y poderes públicos de los Estados miembros.

Se celebró la vista oral y el 20 de octubre de 2005 se dieron a conocer las conclusiones del Abogado General Leendert Geelhoed, el holandés al que había correspondido por turno de reparto ese asunto, conclusiones que fueron la primera piedra de toque para el cambio de rumbo que dieron los acontecimientos a partir de este momento (ECLI:EU:C:2005:618).

El Abogado General partió de establecer claramente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea nunca se había pronunciado hasta entonces sobre esta cuestión. Una afirmación tan rotunda ponía ya en entredicho y en tela de juicio toda la argumentación del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004 y en su auto de 5 de abril de 2005 aludiendo a una consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo, que ahora se revelaba inexistente en el breve espacio de una línea en las conclusiones de un Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así lo expresó el Abogado General en sus conclusiones:

“41. Las alegaciones expuestas por las partes se centran, con razón en el primer motivo formulado por la República Portuguesa, es decir, que las referidas reducciones de tipos impositivos se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

42. Con carácter más general, ello plantea la siguiente cuestión, que va más allá del presente caso: ¿Qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado?

43. Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia. Además, a mi juicio, es indispensable ahora formular un «test» o unos criterios de evaluación. Tal necesidad se deriva, en primer lugar y sobre todo, del derecho de los Estados miembros a la seguridad jurídica al regular sus propios regímenes tributarios. En particular, sin un examen en profundidad, que establezca en qué casos unas modificaciones tributarias aplicables a un espacio geográfico limitado se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, los Estados miembros no pueden predecir cuándo están obligados, conforme al artículo 88 CE, apartado 3, a notificar a la Comisión antes, de su ejecución, las modificaciones tributarias que se proponen adoptar. Debo recordar que en caso de incumplimiento de esta obligación de notificación se aplica a la medida el régimen de las «ayudas ilegales».

conforme al Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE. Por lo tanto, los imperativos de seguridad jurídica y de efectividad de las normas sobre las ayudas de Estado exigen que los Estados miembros se hallen en condiciones de conocer anticipadamente el alcance de dicha obligación mediante unos criterios claros de evaluación".

Pero además de establecer que no existían precedentes al respecto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Abogado General Geelhoed recuperó el precedente de Saggio, aunque lo contextualizó de una forma muy peculiar, ya que dijo que lo mismo que el Abogado General italiano, él también se encontraba con la necesidad de establecer unos criterios que permitieran resolver la tensión existente entre el respeto a la autonomía institucional y constitucional de los Estados miembros, proclamada por el Tratado de la Unión Europea, con la aplicación efectiva de las normas que sobre ayudas estatales se contienen en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ahora bien, matizó que, así como Saggio había tratado de establecer conclusiones para un caso particular y excepcional, preocupado como estaba por no abrir espacios para que los Estados miembros pudieran burlar la disciplina europea de ayudas estatales, él entendía que era una demanda ineludible proponer unos principios generales que permitieran en todos los casos a la Comisión y a los Estados miembros comprobar la relación entre ambos ordenamientos, el nacional y el de la Unión Europea.

De esta forma, se encargó la tarea de proponer al Tribunal de Justicia de la Unión Europea un camino para llegar a un punto de equilibrio en una cuestión tan controvertida, y a la vez, tan relevante. Para ello comenzó por distinguir tres supuestos en los que podían encontrarse los diferentes Estados miembros en relación con la reducción de tipos impositivos o con la adopción de otras medidas fiscales en una parte de esos Estados miembros.

El primer escenario era el de un Estado centralizado desde el punto de vista fiscal en el que no se prevé constitucionalmente ninguna cesión del poder tributario a sus regiones. En tal supuesto, en el caso de que las autoridades centrales del Estado reduzcan la carga tributaria en una determinada región, se cumpliría en todo caso el criterio de selectividad regional y, por tanto, nos encontraríamos con una ayuda estatal que debería someterse al control y a las facultades de la Comisión Europea, en plena correspondencia con el contenido de la Comunicación de 1998.

El segundo escenario lo constituiría un Estado completamente descentralizado en este ámbito, de tal forma que el Estado central no retenga las competencias en materia de regulación de los tributos sino que se desconcentren en sus regiones, en igualdad de condiciones para todas ellas. Así, cuando en este caso una determinada región de ese

Estado decide ejercitar sus competencias y reducir los impuestos, en ningún caso nos encontraríamos con ayudas estatales porque en este supuesto de descentralización simétrica de competencias fiscales no existe una normativa común que pueda servir de término de comparación, con lo que en ausencia de ese marco común, no puede haber selectividad de ningún tipo.

De esta posibilidad no se había ocupado ni la Comisión ni el Abogado General Saggio, pero es evidente la racionalidad de la proposición y la imposibilidad de poder apreciar requisito de selectividad alguno en ese supuesto en la medida en que no puede determinarse cuál es el nivel normal de tributación de ese Estado miembro sobre el que la región esté creando una excepción particular.

Por otra parte, el simple reconocimiento de esta posibilidad ya privaba de legitimidad a la argumentación que el Tribunal Supremo había plasmado en su sentencia de 9 de diciembre de 2004.

En tercer y último lugar, el Abogado General Geelhoed determinaba la existencia de un supuesto, como el que se daba en el caso portugués, que era a la vez el más complicado y el que daba lugar a la mayor cantidad de problemas, y era el caso de un Estado descentralizado asimétricamente, es decir, en el que no todas las regiones tienen los mismos poderes tributarios sino que unas sí disfrutaban de los mismos mientras que otras no pueden ejercerlos y están sometidas al poder tributario del Estado central.

Éste era el escenario que ocurría en Portugal, en el Reino Unido o en España, donde solamente la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco disponían de autonomía normativa relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Y aquí es donde el Abogado General holandés manifiesta que se podía producir el peligro alertado por Saggio de que un Estado decidiera descentralizarse asimétricamente para poder obviar la normativa europea que prohíbe las ayudas estatales incompatibles con el mercado interior.

Para este supuesto, el Abogado General Geelhoed establece la premisa de que solamente estaremos en presencia de normas generales, y por tanto, fuera del régimen de las ayudas estatales, cuando la entidad infraestatal que tiene la competencia para modificar los impuestos en su territorio goce de autonomía suficiente.

Éste punto es el que permite al Abogado General lograr un equilibrio entre el respeto a las competencias de los Estados miembros y a su forma interna de organización y una adecuada protección de las normas europeas sobre ayudas estatales, hay que

establecer unos criterios que garanticen suficientemente que no se producen descentralizaciones meramente formales con la finalidad de eludir el cumplimiento de la normativa europea sobre la competencia.

Si la entidad infraestatal goza de autonomía suficiente, ello implicará que es responsable de la definición y de las consecuencias de sus decisiones de política fiscal, y por tanto, se ha alejado suficientemente el peligro de que esa descentralización sea meramente aparente, que tanto preocupaba a Saggio y a la Comisión Europea.

Para saber si una entidad infraestatal goza del suficiente nivel de autonomía, el Abogado General proponía que se exigiera el cumplimiento de tres condiciones de autonomía.

De una parte, la autonomía institucional, esto es, que la entidad infraestatal goce de un estatuto político y administrativo independiente del Gobierno central garantizado en la Constitución o en las normas institucionales del Estado miembro. En suma, se exige que la autonomía goce del máximo reconocimiento normativo e institucional posible.

En segundo lugar, la autonomía de procedimiento, o lo que es lo mismo, que las autoridades del Estado central no puedan tomar parte directa en la adopción de la medida fiscal de que se trate por parte de la autoridad regional, o lo que es lo mismo, que la autoridad regional adopte sus decisiones de política fiscal sin la intervención directa del Gobierno central.

Y por último y más importante, la autonomía económica, es decir, que las consecuencias económicas y financieras que la reducción de impuestos implique para la autoridad regional que la concede no sean compensadas con transferencias recibidas del Gobierno central o de otras regiones. O sea, que la entidad infraestatal opere como un ente económicamente responsable de sus decisiones de política fiscal, y por tanto, el nivel de los recursos que pueda destinar a cubrir sus competencias de gasto público se vea modificado por las diferencias de la recaudación que resulten.

El Abogado General concluye diciendo que si se dan esas tres condiciones de autonomía, es decir, si la entidad infraestatal goza de lo que él llama autonomía total (integrada por las tres modalidades mencionadas), entonces esa autoridad infraestatal juega un papel relevante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas y eso permite diferenciar dentro del Estado miembro ese territorio por estar sometido a unas condiciones políticas y económicas diversas y, por ello, estaría justificado, sin merma de las previsiones sobre ayudas estatales contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que el término geográfico de comparación

para determinar la selectividad de la medida coincide con el ámbito de la entidad infraestatal y no con el conjunto del Estado miembro¹¹⁵.

Puede decirse, sin temor a equivocarnos, que el esquema de tres escenarios para analizar la selectividad regional y la proposición de un triple examen de la autonomía total en el supuesto de descentralización asimétrica es la mayor aportación realizada por el Abogado General Geelhoed a la clarificación de esta cuestión, y permite garantizar sin menoscabo de la posición jurídica de nadie el perfecto equilibrio entre las necesidades de unidad de mercado y libre competencia que exige el cumplimiento de los fines del Tratado y la autonomía de los Estados miembros para diseñar sus estructuras constitucionales y sus modelos de descentralización del poder político.

Reproduzcamos el análisis del Abogado General en sus propias palabras:

“50. En lo que se refiere a las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica, debe distinguirse tres situaciones.

51. La primera es aquella en la que el gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole es claramente selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

52. La segunda situación es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

53. Como reconoce la Comisión en su Decisión y en sus observaciones, las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de tales competencias que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 CE, apartado 1, ni siquiera cuando dicha entidad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En tal caso, cuando cada entidad local está facultada para establecer su tipo impositivo con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la cuestión del carácter selectivo. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un «tipo impositivo medio nacional»: en realidad, el tipo impositivo sería sensiblemente diferente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos.

54. Ello nos lleva a una tercera situación: un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional, fijado por una entidad local y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local. Aquí, la cuestión esencial es si un tipo impositivo reducido deriva de una decisión adoptada por una entidad local que goza de total autonomía con respecto al gobierno central del Estado miembro. Debo recalcar que cuando hablo de «autonomía total» aquí, me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esto significa:

¹¹⁵ Hay autores, como PEETERS, que entienden que el triple de test de autonomía debe aplicarse no solamente en el tercer escenario de descentralización asimétrica de las competencias tributarias respecto a determinadas regiones de un Estado miembro, sino también en el segundo escenario de descentralización simétrica de competencias entre todas las regiones, aunque en mi opinión, ese planteamiento adolece de un problema básico, cual es que en el segundo escenario de la doctrina Azores no se puede identificar un régimen común o general de tributación y, por tanto, no podemos entender que el régimen regional sea una excepción a ese sistema, lo cual es un elemento clave a la hora de determinar la selectividad de una medida. Su opinión se puede ver en PEETERS, B. “The Repartition of Tax Powers in Federal States Within the Context of the European Union”, *EC Tax Review*, núm. 3, 2012, p. 132.

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

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

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

55. *Si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión –es decir el «papel fundamental» que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas– deja de estar fundada.*

56. *Sin embargo, si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse, a mi juicio, de selectivo a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1.*

57. *Lo anterior sintetiza lo que considero principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos impositivos han de calificarse de «ayudas»".*

Desde nuestra perspectiva de análisis, además, era evidente que este conjunto de principios propuestos por el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea condenaba para siempre al ostracismo a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y revelaba a las claras la insuficiencia de su planteamiento¹¹⁶.

¹¹⁶ Sobre la importancia de la doctrina Azores y la manera en la que había supuesto una modificación de la base jurídica sobre la que el Tribunal Supremo español había basado la anulación de buena parte del Impuesto sobre Sociedades foral, así como sobre la relevancia que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al establecer los tres criterios de autonomía como definitorios del alcance de la normativa sobre ayudas estatales, podemos acudir a URREA CORRES, M. "Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las haciendas forales vascas. (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, as. C-88/03)", *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 14, 2007. En ese artículo, podemos leer lo siguiente (p. 13-14): "En materia fiscal y atendiendo a la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia en el asunto Azores, nos parece acertado que el Alto Tribunal haya tenido en cuenta el grado de autonomía de la que dispone un ente subestatal para evaluar el carácter selectivo de las disposiciones fiscales adoptadas a los efectos del régimen jurídico de las ayudas de Estado. De esta forma el Tribunal de Justicia rechaza la estimación del reparto competencial interno de los Estados como un elemento puramente formal, para considerarlo como el elemento determinante a partir del cual el ejercicio de tal competencia resulta compatible con lo dispuesto en los Tratados comunitarios. Sólo así se logra garantizar el respeto al reparto competencial interno efectuado en cada uno de los Estados miembros sin incurrir en una fraudulenta burla del Derecho de la Unión Europea. De todo ello se puede afirmar que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, sí importa y mucho el ente subestatal que en su caso llegue a dictar la normativa fiscal objeto de atención por la Unión Europea, el grado de autonomía de la que dicho ente dispone".

Si convenimos, como luego haremos, que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se corresponden con un supuesto como el tercer escenario descrito por Geelhoed, el de descentralización asimétrica, el Tribunal Supremo hubiera debido contrastar si se cumplían o no los tres criterios autonomía antes de proclamar la posible existencia de ayudas estatales.

Si se quiere, estas conclusiones ponían en evidencia la arbitrariedad que había cometido la sentencia del Tribunal Supremo y el perjuicio irrogado a las instituciones forales y a los contribuyentes sometidos a la normativa foral aprobada por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 por la Gran Sala del Tribunal (ECLI:EU:C:2006:511) asumía plenamente los planteamientos del Abogado General y elevaba a doctrina vinculante del Tribunal de Luxemburgo ese planteamiento, obligatoria a partir de entonces en todos los Estados miembros, y dando con ello cumplimiento a la clarificación que se había demandado ya desde las conclusiones del Abogado General Saggio.

Esta sentencia la redactó el Juez finlandés Allan Rosas, que era el ponente del Tribunal en el asunto Azores, y aunque realizó algunas modificaciones semánticas y estructurales de importancia menor, convalidó el esquema básico planteado por el Abogado General Sr. Geelhoed.

Es importante destacar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contradice el criterio que había establecido la Comisión en su Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas¹¹⁷, criterio que había sido asumido sin demasiada convicción por el Abogado General Saggio¹¹⁸ en sus conclusiones de la primera cuestión prejudicial, y lo hace de manera contundente¹¹⁹:

¹¹⁷ SÁNCHEZ RYDELSKI plantea que la modificación del criterio de la Comisión a partir de esta sentencia acerca las circunstancias en las que se aprecia la selectividad regional dentro de la Unión Europea en materia de ayudas estatales a la forma en la que se entiende ese criterio en el marco jurídico de la Organización Mundial del Comercio. Así, entiende: "*by clarifying that regional tax measures are not per se selective, the Court has created a greater convergence with WTO law. The WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures requires, with regard to selectivity (i.e. specificity in WTO jargon), that the subsidy is granted within the jurisdiction of the granting authority*". SÁNCHEZ RYDELSKI, M. "Geographically limited national tax rate variations and State aid", *European Law Reporter*, núm. 10, 2006, p. 405.

Por su parte, DA CRUZ VILAÇA enfatiza la importancia que la modificación de la doctrina de la Comisión en este punto implica para frenar la utilización de los mecanismos de control de ayudas estatales para la armonización fiscal: "*the Court has opposed a clear rebuttal to the persistent Commission's assertion that the national framework for assessment was the only admissible and called a halt to any attempt to promote a kind of creeping harmonisation in the field of direct taxation without following the procedures laid down in Articles 94, 96 and 97 EC*". DA CRUZ VILAÇA, J.L. "Regional Selectivity and State aid: the Azores Case", *New developments in European State aid law*, Lexxion, Berlin, 2006, p. 23.

¹¹⁸ El análisis comparativo de la fundamentación de las conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desde Saggio hasta Jääskinen en relación con la selectividad material lo ha realizado MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Las conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia europeo en

“56 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57 A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate”.

Pero también repite la idea de que no existían precedentes válidos respecto a la valoración de la selectividad regional en los Estados descentralizados en su jurisprudencia, puesto que pone el énfasis en los aspectos diferenciales de los asuntos que la Comisión y el Tribunal Supremo habían considerado que permitían establecer un criterio de selectividad regional como el que habían asumido:

“59 El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.

60 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el asunto Gibraltar (2011)”, *Fórum Fiscal de Bizkaia*, mayo, 2012, p. 43-59.

¹¹⁹ RODRÍGUEZ CURIEL, por su parte, entiende que la motivación de la sentencia Azores es insuficiente para rebatir los argumentos de la Comisión en la Comunicación de 1998 y en la decisión de Azores, porque no justifica que el término de comparación deba ser inferior al de un Estado miembro, lo que introduciría diferencias entre unos Estados y otros en materia de ayudas estatales. RODRÍGUEZ CURIEL, J. “De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades infraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, ‘Azores’)”, *Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia*, núm. 245, 2006, p. 57-62. Sin embargo, en mi opinión, esta posición parte de realizar un análisis del principio de igualdad que se reduce a la igualdad formal, sin atender a que la igualdad material exige tratar de diferente manera las situaciones que plantean diferencias entre sí, y me parece de una relevancia evidente que la descentralización de competencias en materia fiscal es un elemento destacado para entender que una medida regional no tiene las mismas características si la adopta un Estado centralista para una parte de su territorio que si la adopta una entidad regional para la totalidad de su ámbito de competencia.

61 Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia".

Y por último, en lo que nos interesa, concluye el Tribunal de Justicia de la Unión Europea asumiendo el planteamiento del Abogado General en cuanto a las tres situaciones que pueden darse en relación con la descentralización de competencias fiscales y a los tres criterios de autonomía que deben exigirse en el supuesto de la descentralización asimétrica de competencias.

El Tribunal razona como sigue:

63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

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

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya

podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida".

Por cierto, y aunque sea algo meramente anecdótico, el recurso de Portugal fue desestimado en la medida en que la compensación prevista por parte del Estado central para sufragar la merma de ingresos de la Región Autónoma de Azores le impedía considerar que ésta tuviera autonomía económica, y por tanto, al no disponer de autonomía total, estaríamos en un supuesto de descentralización "ficticia" de competencias fiscales y ello implicaba ineludiblemente el carácter de ayuda de Estado del régimen de Azores por selectividad regional, al ser el término válido de referencia el conjunto del Estado portugués¹²⁰.

Se da la paradoja de que el principal protagonista del asunto, Portugal, no ve reconocidas sus pretensiones, pero la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a consecuencia de ese asunto sería trascendental en el futuro para el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y para el caso de Gibraltar, que luego comentaremos en el aspecto relativo a la selectividad regional (porque de la material ya nos hemos ocupado con anterioridad).

Era de esperar que estas conclusiones y esta sentencia que provenían de Luxemburgo tuvieran sus efectos en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹²¹, encargado en esos momentos de resolver los múltiples recursos interpuestos contra las normas aprobadas por las instituciones forales para colmar el vacío normativo generado por la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

¹²⁰ Un comentario de la importancia de la sentencia Azores lo encontramos en BARBERO, M. y ANTONINI, L. "Diritto tributario comunitario e comparato - Aiuti di Stato Decisione 2003/442/CE - Misure fiscali adottate da una collettività regionale o territoriale - Persone fisiche e giuridiche residenti nell'Azorre - Riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito - Carattere selettivo - Giustificazione in base alla natura ad alla struttura del sistema fiscale - Compatibilità con el mercato comune - Esclusione (Corte di Giustizia delle Comunità Europee, Grande Sezione, 6 settembre 2006, causa C-88/03)", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, núm. 3, 2006, p. 101-126.

¹²¹ Indirectamente así lo había puesto de manifiesto la doctrina al conocerse la sentencia Azores, ya que, por ejemplo, CALDERÓN y RUIZ concluían lo siguiente: "La incidencia de esta jurisprudencia en el caso español depende estrechamente de que se aclaren los términos relativos a qué sea «autonomía suficiente» en el razonamiento del Tribunal. Con todo, una primera impresión arroja la conclusión de que la jurisprudencia tiene una incidencia mínima sobre el poder tributario de los regímenes forales, de Navarra y País Vasco, y máxima sobre las Comunidades Autónomas de régimen común. El territorio de las primeras sería siempre el marco de referencia a efectos del régimen de Ayudas de Estado, mientras que las segundas quedarían obligadas a comparar sus medidas tributarias con el resto del territorio español, su marco de referencia". CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. "Autonomía financiera de las CCAA vs. Derecho Comunitario: La doctrina del TJCE en el caso Azores", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2007, p. 21261-21269.

Y así fue. El conocimiento de las conclusiones del Abogado General ya frenó en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la tramitación del segundo incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja en relación a los Decretos Forales Normativos que habían fijado el tipo del Impuesto sobre Sociedades en el 32,6 por 100, pero además permitió al Tribunal plantearse que no podía seguir realizando una aplicación acrítica de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 so pena de apartarse de los criterios que en Luxemburgo se estaban elaborando para resolver la cuestión.

Por ello, concluida la tramitación ordinaria de los correspondientes recursos y antes de declararlos conclusos para sentencia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco trasladó a las partes personadas su intención de elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes de proceder a resolver los recursos, reclamando su opinión al respecto.

Al alivio de las instituciones forales, que se felicitaban porque por fin se estaba acudiendo al lugar en el que debería resolverse definitivamente la controversia, se sumó la consternación de las entidades recurrentes, que comenzaban a ver una importante vía de agua en lo que habían creído la panacea de sus argumentos contra el ejercicio que las instituciones forales hacían de sus competencias reconocidas en el Concierto Económico.

Es más, la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores provocó que inmediatamente, el día 20 de septiembre, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco elevara al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial, en realidad siete cuestiones prejudiciales de contenido idéntico, para que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea le iluminase sobre los criterios que debía aplicar a efectos de trasladar los principios contenidos en la sentencia Azores al caso vasco, con suspensión de la tramitación de todos los procedimientos internos, incluidos los incidentes de ejecución de sentencia promovidos por la Federación de Empresarios de La Rioja.

Más adelante dedicaremos un apartado completo a analizar el contenido y el desarrollo de la cuestión prejudicial elevada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pero en este momento nos basta con destacar que el Tribunal, en su exposición razonada, manifestaba abiertamente que al confrontar el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y el de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores, no veía garantizada una válida y actual interpretación del Tratado si continuaba aplicando el precedente interno.

Luego razonaba sobre lo que sucedía a su entender en el caso vasco y trasladaba dos dudas a la Corte de Luxemburgo, que eran los únicos puntos oscuros que veía el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en los procedimientos que estaba analizando.

Resaltamos a continuación la parte fundamental de la argumentación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para elevar la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

“Partiendo de esta caracterización tan esquemáticamente expuesta, el componente verdaderamente clave es, por tanto, el de la selectividad, y la elemental pregunta que surge es si medidas tributarias establecidas con carácter general, y sin otorgar ventaja a determinadas empresas o producciones, por el solo hecho de afectar y tener eficacia limitadamente al ámbito competencial territorial de un poder infraestatal dotado de autonomía para regular los tributos, han de conceptuarse como "selectivas" y quedar sometidas a la disciplina de los artículos 87 y 88 TCEE.

Recientemente, en el recurso de anulación C-88/03 contra la Decisión 2.003/442 de la Comisión Europea, el Abogado General rechazaba esa proposición y se preguntaba por qué principios han de aplicarse para determinar si las modificaciones en los tipos impositivos nacionales adoptados únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado y recordaba en el punto 43 de sus Conclusiones, "que hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia".

En efecto, si los criterios de la Comisión reflejados en la Comunicación de la Comisión sobre Fiscalidad Directa de 1.998, (C-384), que se refieren en general a las notas y características del concepto de ayuda de Estado, han sido respaldados por el TJCEE, y si en lo que afecta a este último problema aludido de los territorios de Países miembros que gozan de autonomía fiscal, el punto de vista de la Comisión fue aparentemente respaldado en las Conclusiones del Abogado General Saggio a los Asuntos C-400/97 a C-402/97, respecto de normativa del País Vasco de incentivos a la inversión empresarial, cuyas medidas calificó de especificidad regional otorgando naturaleza meramente formal al hecho de tales medidas fuesen adoptadas por entes territoriales competentes dotados de autonomía por el derecho interno para promulgarlas, el TJCEE no llegó entonces a pronunciarse por haber sido desistido el proceso interno en que se le consultó prejudicialmente por este mismo Tribunal de acuerdo con el artículo 234 del Tratado.

Tampoco se ha pronunciado decisivamente sobre ese punto el Tribunal de Primera Instancia -TPICE-, en dos Sentencias de 23 de Octubre de 2.002 que afectaron a créditos fiscales del 45 por 100 y a la reducción temporal de la base imponible o llamadas vacaciones fiscales de las Haciendas del País Vasco. La primera, en asuntos acumulados T-269, T-271 y T-272., señala que;

... las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Alava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.

(...) Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal y el poder discrecional de que

dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la concesión del beneficio fiscal.

Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las 1 Decisiones impugnadas, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales."

En la segunda, dictada en asuntos acumulados T-346 a 348/99, destacaba el Tribunal de Primera Instancia que, "El hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/1984, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002 2002, Diputación Foral de Alava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, citada en el apartado 37 supra, apartado 142)."

Frente a esa previa falta de definición jurisprudencial la Sentencia del Tribunal de Justicia, (Gran Sala) de 6 de Septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, sienta la premisa general de que, "no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate". -punto 58-

Y rechazando que dicho análisis sea contrario a jurisprudencia reiterada, como la Comisión sostenía, reitera el Tribunal al que nos dirigimos que no puede deducirse, "que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que solo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro". -Punto 60-

Se remite más tarde el Tribunal de Justicia a los criterios establecidos en dicho asunto por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones señalando que, "para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central.

Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central". -Punto 67-. Se añade seguidamente que, "es necesario no solo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida". -Punto 68-

B).- Aplicación al caso.

Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a "autonomía total", identificaba como autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento, y autonomía económica-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas

caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio. El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 30 y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cuál es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de setiembre de 2.006.

En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aun siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras-.

C).- Conclusión.

Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País Vasco, y que, en sí mismas, no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la "imposición normal" dentro de su marco de aplicación. La cuestión de interpretación que ha quedado desarrollada en los anteriores fundamentos reside en determinar si el Tribunal interno debe considerar contraria a las disposiciones del Tratado la promulgación de tales normas tributarias sin previa sumisión al trámite del artículo 88.3 TCEE por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro, en el conjunto del cual rigen medidas diferentes, tomando en

consideración el nivel de autonomía con que cuenta la entidad infraestatal que promulga esas normas".

La importancia de la elevación de la cuestión prejudicial y la explicitación por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de que le surgían dudas sobre la adecuación al Tratado de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 tuvo ya en sí misma una importancia destacadísima, porque suponía cuestionar por el propio órgano jurisdiccional la apariencia de buen derecho de las pretensiones de las entidades recurrentes, la misma que todavía unos meses antes había apreciado al dictar la suspensión cautelar de vigencia de los tipos de gravamen aprobados.

Esta consecuencia no tardó en evidenciarse porque en marzo de 2007 las Haciendas Forales de Araba/Álava y de Bizkaia aprobaban una reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades, motivada por una actualización general del gravamen tras más de diez años de vigencia en atención a las tendencias más recientes del Derecho tributario de los Estados de nuestro entorno, que, como uno de sus puntos básicos, incluía una reducción del tipo general de gravamen desde el 32,6 por 100 en el que se había fijado en 2005 hasta un 28 por 100, que llegaba a ser entonces cuatro puntos y medio más reducido que el vigente en territorio de régimen común.

Ante esta reforma, las entidades recurrentes volvieron a interponer los correspondientes recursos contencioso-administrativos, demandando igualmente la suspensión cautelar del nuevo tipo de gravamen, pero en esta ocasión el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó esas pretensiones precisamente por la ausencia de apariencia de buen derecho, teniendo presente que solamente se apoyaba la petición en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, la cual el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había descartado como precedente válido en el Auto de remisión de la cuestión prejudicial.

Después, por tanto, de un par de años de reveses judiciales para las instituciones forales en relación con su normativa del Impuesto sobre Sociedades, las tornas empezaban a cambiar y la doctrina que Luxemburgo había fijado en el asunto Azores estaba dando un nuevo rumbo a la situación judicial del Impuesto sobre Sociedades vasco.

Por vez primera desde la sentencia de 9 de diciembre de 2004, una reforma del Impuesto sobre Sociedades acometida por los Territorios Históricos mantenía su vigencia y no era objeto de suspensión cautelar por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

vi) El cambio de criterio del Tribunal Supremo.

Pero el aire que soplaba desde Luxemburgo y la doctrina que traía consigo no solamente hicieron mella en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sino que el propio Tribunal Supremo tuvo que replantearse su posición al enjuiciar los recursos de casación interpuestos por las instituciones forales contra los Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que habían decretado la suspensión cautelar de los tipos de gravamen del 32,5 por 100 y del 32,6 por 100, por un lado, y la anulación del mismo tipo de gravamen del 32,5 por 100 en el incidente de ejecución de la sentencia de 9 de diciembre de 2004 interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

Entre el 12 de julio de 2007 y el 27 de mayo de 2008, el Tribunal Supremo hacía públicas varias sentencias en las que estimaba totalmente los recursos de casación interpuestos por las instituciones forales frente a los Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que habían decretado la suspensión cautelar del tipo de gravamen del 32,5 por 100, de la nueva redacción dada en verano de 2005 a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos y del tipo de gravamen del 32,6 por 100.

En todas esas sentencias se pone de manifiesto que el Tribunal Supremo no aprecia apariencia de buen derecho en la petición realizada por los demandantes, por cuanto la cuestión no es en absoluto clara a tenor de la cuestión prejudicial que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había elevado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a la vista de las últimas resoluciones de este Tribunal.

Aunque no lo dijera expresamente, eso ya suponía desautorizar su propio precedente¹²², siendo conscientes de que no encajaba con los criterios y con las aseveraciones que se habían realizado en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con ocasión del examen del asunto Azores. Se desdecía sin decirlo expresamente.

De hecho, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco utilizó la propia argumentación del Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de julio de 2007 para desestimar las solicitudes de medidas cautelares que tenía ante sí, puesto que el Tribunal Supremo razonaba al respecto de la siguiente manera:

¹²² La doctrina puso de manifiesto desde un primer momento que la sentencia de 12 de julio de 2007 suponía una desautorización tácita del precedente establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, si bien, se esperaba del Tribunal que hubiera sido más contundente al reconocer el cambio de criterio. Así, BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "Ayudas de Estado y concierto económico: ¿el Tribunal Supremo rectifica su postura tras el asunto Azores?", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2008, p. 9-22. De hecho, los autores plantean que: "Tal vez hubiera sido más correcto haber reconocido que, tras el asunto Azores, no resultaba claro – de lo contrario, en el caso enjuiciado por la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo estaba obligado a plantear cuestión prejudicial al TJCE – que las medidas fiscales entonces enjuiciadas constituyesen ayudas de Estado. La Sentencia de 12 de julio de 2007 parece una rectificación tácita de la postura mantenida en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, impulsada por la doctrina establecida por el TJCE en el asunto Azores".

"TERCERO.- Con arreglo a la doctrina reiterada de esta Sala, Auto de 12 de Julio de 2002, y sentencia de 15 de Septiembre de 2003, entre otras resoluciones, el primer criterio a considerar para la adopción de medidas cautelares es el llamado "periculum in mora", a que se refiere el art. 130 de la Ley, al señalar que "previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso", agregando el apartado 2 que la medida cautelar puede denegarse cuando de ésta pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada.

Por consiguiente, en la pieza de medidas cautelares la decisión debe adoptarse ponderando, ante todo, las circunstancias del caso, según la justificación ofrecida en el momento de la solicitud de las medidas cautelares, en relación con los distintos criterios que deben ser tomados en consideración según la Ley y teniendo en cuenta la finalidad de las medidas cautelares.

Sin embargo, el criterio de la apariencia de buen derecho supuso una gran innovación respecto a los criterios tradicionales utilizados para la adopción de las medidas cautelares, al permitir valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza y sin prejuzgar lo que en su día declare la sentencia definitiva, los fundamentos jurídicos de la pretensión deducida a los meros fines de la tutela cautelar.

Aunque la Ley Jurisdiccional vigente no hace referencia expresa a este criterio, a diferencia de la LEC de 2000 que sí alude al mismo en el art. 728, ello no obsta para que la jurisprudencia más reciente (sentencias de 16 y 22 de Junio de 2004, entre otras) haga una aplicación de la doctrina de la apariencia del buen derecho, si bien de forma muy matizada, al utilizarla en determinados supuestos, entre los que se encuentran los citados por las resoluciones recurridas, esto es, cuando se solicita la nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición declarada previamente nula, o bien cuando se impugna un acto idéntico a otro. Ahora bien nunca la adopción de medidas cautelares puede confundirse con un enjuiciamiento sobre el fondo del proceso.

Por otra parte, sobre la suspensión de disposiciones es doctrina de esta Sala, recogida en los Autos de 29 de Abril y 18 de Julio de 2000 y 7 de Julio de 2004, entre otros, que en estos casos, salvo, que de una forma clara y evidente puedan producirse perjuicios irreversibles, es prioritario el examen en que el interés público, implícito en la naturaleza de la norma, exija la ejecución.

CUARTO.- Esto sentado, y puesto que los Autos impugnados se basan únicamente en la aplicación de la doctrina de la apariencia de buen derecho, y más concretamente en la existencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2004, los motivos que se aducen sobre la infracción de normas de Derecho Comunitario no pueden ser acogidos, en cuanto versan sobre el fondo del asunto, sin que el incidente sea trámite idóneo que permita un adecuado debate y análisis de la controversia del proceso principal.

En cambio, procede acoger los motivos que aducen los recurrentes sobre la infracción del art. 130 de la Ley Jurisdiccional, pues aunque el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, acogiéndose al principio de la apariencia de buen derecho, se basó en los pronunciamientos anulatorios de esta Sala sobre Normas Forales Vascas, ha de reconocerse que la propia Sala de instancia ha planteado cuestión prejudicial interpretativa al TJCE sobre si las medidas tributarias adoptadas a las que se refiere la suspensión son contrarias al Tratado, por causa de ser susceptibles de calificarse como ayudas del art. 87-1 y haberse promulgado sin cumplimiento del deber de comunicación previa a la Comisión dispuesta por el artículo 88.3 y la jurisprudencia comunitaria, todo ello ante la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de Septiembre de 2006, asunto C 38/03, que, ante una medida consistente en la reducción de los tipos de impositivos en las Azores, establece los criterios que deben inspirar el análisis de las ayudas de Estado cuando se aplican a entidades territoriales dotadas de autonomía política y fiscal con respecto al poder central de los Estados, exigiendo, para que ello no sea así, que concurren tres condiciones:<< en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central. (Autonomía institucional). Además debe haber sido adoptada sin que el Gobierno Central haya podido intervenir directamente en su contenido (autonomía procedimental). Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central (autonomía económica)>>.

En esta situación, ante las dudas que tiene el Tribunal de instancia, a la hora de resolver el fondo, sobre si la Norma Foral impugnada ha sido adoptada en el ejercicio de las atribuciones autónomas a que se refiere la sentencia referida de 6 de Septiembre de 2006, no resulta procedente acogerse al fumus apreciado, si bien con carácter provisional, para privar de toda apariencia de legalidad a la Norma Foral impugnada, sin previa resolución del fondo sobre el tema planteado, dando preferencia a los intereses que defiende la Comunidad Autónoma recurrente frente al interés público que existe en la vigencia de la Norma".

Como se puede deducir de esta sentencia, es evidente que el Tribunal Supremo está modificando su rumbo, está dejando sin efecto en la práctica la doctrina de su sentencia de 9 de diciembre de 2004, pero no lo está reconociendo de forma explícita, sino que pone el foco de atención en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Pero donde no le quedó más remedio que hacerlo fue en el recurso de casación interpuesto contra el Auto de 14 de noviembre de 2005 que había estimado parcialmente el incidente de ejecución de sentencia de la Federación de Empresarios de La Rioja contra la normativa foral aprobada en verano de 2005, puesto que aquí ya no se dilucidaba una apariencia de buen derecho sino una cuestión relativa al fondo de las medidas aprobadas, es decir, si le resultaba aplicable o no la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 a las nuevas normas y si se apreciaba una intencionalidad de eludir el cumplimiento de la misma por parte de las instituciones forales.

Este recurso de casación fue resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2008 y en ella el Tribunal Supremo estimó íntegramente el recurso y revocó la anulación que había acordado en su momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Para ello, comenzó por decir que su sentencia de 9 de diciembre de 2004 se refería a la situación que tenía el Derecho de la Unión Europea el 1 de enero de 1996, que era muy diferente a la vigente en 2005, puesto que, en su opinión, la jurisprudencia y la doctrina europeas habían evolucionado de una manera importante en ese periodo de tiempo en relación con esta cuestión.

Más allá del acierto de esta afirmación, lo cierto es que el Tribunal Supremo encontraba una manera elegante de apartarse de su precedente sin cuestionarlo abierta y públicamente. Era lo que hubiera correspondido hacer porque el asunto Azores ponía de manifiesto que nunca había existido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que el Tribunal Supremo había basado su sentencia de 9 de diciembre de 2004, y por tanto, no es que hubieran cambiado las cosas, sino que la doctrina se había elaborado con posterioridad.

Veamos cómo abordar el Tribunal Supremo la justificación de la estimación del recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia y las Juntas Generales de Bizkaia respecto al Auto que había anulado el tipo general de gravamen del 32,5 por 100:

“Por todo ello, puede afirmarse que si bien la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004, juzgó de la validez de las disposiciones impugnadas con arreglo al momento en que fueron publicadas (año 1996), a la hora de dar cumplimiento a aquella, dictando las disposiciones de sustitución, y transcurridos 10 años (por tanto, ya en 2005), puede considerarse razonable entender que las Decisiones de la Comisión no se habían enfrentado a los preceptos que han suscitado la presente controversia y que, en consecuencia, los mismos no planteaban problema desde el punto de vista del Derecho Comunitario, por lo que no era necesario tampoco someterlas al procedimiento de comunicación previa a la Comisión Europea que se establece en el artículo 88, apartado 3 del Tratado de la Unión Europea.

Desde luego, la Sala entiende que el riguroso cumplimiento del deber impuesto por el artículo 118 de la Constitución y 103.2 y 3 de la Ley de esta Jurisdicción, proyectado sobre la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, debía haber conducido, de forma prudente, a dar cuenta a la Comisión Europea del contenido de las disposiciones a dictar en sustitución de las anuladas.

Ahora bien, preciso es reconocer también que las circunstancias concurrentes traducidas en acontecimientos ocurridos desde el año 1996, en que se publicaron las disposiciones anuladas por la Sentencia de esta Sala 9 de diciembre de 2004 y las de sustitución, dictadas en 2005, a que antes se ha hecho referencia, hacen que no se pueda afirmar con absoluta certeza que concurra el elemento subjetivo de intención elusiva que exige el apartado 4 del artículo 103 de la Ley Jurisdiccional para la declaración de nulidad de disposiciones de sustitución de las anuladas en virtud de una resolución judicial.

A esta conclusión coadyuva la manifestación realizada en el Auto impugnado de 14 de noviembre de 2005 en el sentido de que “que no concurre en los productos normativos de los tres territorios históricos una global finalidad de eludir el cumplimiento del a STS de 9 de diciembre de 2004, como lo acreditan suficientemente las exposiciones de motivos de cuantas disposiciones están examinándose...”, que resulta compatible, ciertamente, con la posibilidad de que la voluntad elusiva se ponga de relieve de forma selectiva en la aprobación en vigor de alguna o algunas normas idénticas a las anuladas, pero que por la afirmación transcrita obliga a ser todavía más cuidadoso a la hora de enjuiciar si se ha producido o no la conducta elusiva.

Y esto es lo que se hace al calificar el hecho reconocido de la repetición de una disposición sin dar cuenta a la Comisión a la luz de hechos y circunstancias posteriores acaecidos entre la fecha de la publicación de las disposiciones inicialmente impugnadas y la de las disposiciones de sustitución.

Las razones expuestas nos llevan a estimar el recurso de casación, a través del motivo alegado por las partes recurrentes de infracción del artículo 103.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, lo que se traduce en la consecuencia de no extender la declaración de nulidad decretada en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 a las disposiciones de sustitución, por no concurrir el elemento subjetivo de intención elusiva requerido en el ante citado precepto.

Y precisamente por ello, la estimación de dicho motivo, referido a la no concurrencia de un requisito previsto específicamente para el incidente de ejecución de sentencia, no puede afectar a la otra posibilidad de impugnación de las correspondientes disposiciones, hecha efectiva en el presente caso a través de los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia por las Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León y por la Unión General de Trabajadores de la Rioja y sin que por ello tampoco, la conclusión que alcanzamos suponga prejuzgar el resultado de los mismos, una vez que quede resuelta la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao.

En definitiva, resulta preciso advertir que la estimación de este recurso de casación supone tan solo, en forma inversa a si el sentido del fallo hubiera sido desestimatorio, que la cuestión de fondo planteada sigue viva y pendiente de la resolución de la cuestión prejudicial de interpretación planteada ante el TJCE y de la sentencia que se dicte a

continuación, permitiendo incluso que esta Sala se pronuncie de forma definitiva si cualquiera de las partes hace uso del recurso de casación".

Pero, en definitiva, lo importante es que el propio Tribunal Supremo es consciente de que su precedente no puede mantenerse, y viendo que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había elevado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los términos que hemos expuesto, concluye que no puede apreciarse una intención de incumplir la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 por parte de las instituciones forales, por lo que, faltando ambos requisitos, no puede prosperar el incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

En todas estas sentencias, el Tribunal Supremo se preocupa mucho de dejar claro que no está prejuzgando el fondo del asunto en ninguno de los procedimientos, pues ello compete al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en primera instancia en los procedimientos que se están sustanciando ante ese Tribunal, y por otro lado, ya comienza por indicar que la solución a toda la controversia vendrá condicionada indefectiblemente por la respuesta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea diera a la cuestión prejudicial.

Lo relevante, en todo caso, en este punto, es que el Tribunal Supremo había plegado ya sus velas y había recorrido el camino necesario para corregir el rumbo que marcara por vez primera en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, si bien con un voto discrepante de uno de los Magistrados, cuya opinión bien merecería el calificativo de política si no fuera porque se encuentra contenida en una sentencia judicial.

vii) La segunda cuestión prejudicial.

Ahora que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo habían virado el rumbo de la estrategia judicial que estaban desarrollando en relación con el ejercicio de la capacidad normativa que en materia de Impuesto sobre Sociedades reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, llegaba el momento de la verdad.

Todos los procedimientos internos estaban parados o suspendidos a la espera del pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores, con la intención de que fuera el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea el que diera la orientación final para establecer un punto de referencia a la integración entre el Derecho europeo y la autonomía foral tributaria.

Las suspensiones cautelares de vigencia se habían levantado y las anulaciones en incidentes de ejecución de sentencia había sido casadas por parte del Tribunal Supremo, por lo que, por primera vez desde enero de 2005, los Territorios Históricos del País Vasco volvían a tener su regulación del Impuesto sobre Sociedades plenamente vigente y sin más nubarrones a la vista que la pendencia de determinados recursos sobre su conformidad con el ordenamiento jurídico.

El escenario se había trasladado al Gran Ducado de Luxemburgo y allí era donde se iba a librar la batalla jurídica definitiva sobre el futuro del Concierto Económico, el más importante examen al que se ha visto sometido la centenaria institución tras haber superado coyunturas ciertamente difíciles, pero el desenlace que tuviera el procedimiento prejudicial en Luxemburgo iba a ser determinante para definir los caracteres de la autonomía tributaria foral del siglo XXI¹²³.

No queremos abusar de la grandilocuencia pero es imprescindible contextualizar en sus debidos límites la importancia de lo que se iba a discutir en Luxemburgo, sobre todo, porque en esta ocasión no hubiera servido con retirar los recursos y desactivar la respuesta del Alto Tribunal de la Unión Europea, ya que ahora, si eso fuera así, nos estaría esperando la doctrina del Tribunal Supremo, y por tanto, la cercenadura de la autonomía tributaria foral.

Las instituciones forales estaban atrapadas entre el precipicio que suponía someter nuestro régimen fiscal y financiero al escrutinio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el camino de no retorno que había emprendido la jurisprudencia interna del Tribunal Supremo, por lo que podemos decir que quedaban atrapadas en su osadía, sin más opción que continuar adelante y pelear porque se reconociera en Europa la singularidad tributaria foral.

Ya hemos anticipado anteriormente que la denominada cuestión prejudicial se correspondía, en realidad, con siete cuestiones prejudiciales de contenido idéntico remitidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a las que correspondieron los asuntos números C-428/06 a C-434/06. Hemos reproducido, además, cómo había trasladado sus dudas y su razonamiento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea adoptó la decisión de acumular todos estos procedimientos a efectos del procedimiento escrito, de la vista y de la sentencia,

¹²³ SERRANO ha realizado el estudio más completo sobre el enjuiciamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades en relación con la cuestión de las ayudas estatales en SERRANO GAZTELUJURRUTIA, S. "El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario...", *op. cit.*

pues apreció identidad sustancial entre todos ellos, y por tanto, por economía procesal correspondía unificarlos en su tramitación.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco había remitido siete cuestiones prejudiciales porque era el número mínimo de procedimientos que era necesario suspender para reclamar el parecer del Alto Tribunal de la Unión Europea de tal forma que todas las partes que habían comparecido en los procedimientos internos pudieran ser llamadas a opinar en Luxemburgo.

Entre las cuestiones de orden práctico hubo tres elementos que pusieron inmediatamente a todos los participantes sobre la pista de los términos en los que se iba a desarrollar el debate.

Por un lado, el asunto se atribuyó a una Sala de cinco jueces, de tal forma que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya daba a entender que no entraba en sus planes reformular la doctrina acuñada en el asunto Azores, puesto que para ello hubiera sido preciso que el conocimiento del asunto hubiera correspondido a la Gran Sala, que es la única que puede cambiar un precedente fijado por ella misma.

Este punto es relevante si tenemos en cuenta que algunas de las partes, y singularmente, la Comisión Europea, no habían quedado satisfechas con la doctrina acuñada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Azores por lo que implicaba de desautorización de su posición y vieron desde un primer momento como una oportunidad relevante esta cuestión prejudicial para tratar de reorientar o de que el Tribunal de Justicia se replanteara algunas de las conclusiones alcanzadas en aquella sentencia.

El segundo elemento contribuye a apuntar en la misma dirección, ya que se designó como Juez ponente a Allan Rosas, el que había sido también el ponente de la sentencia Azores, y en consecuencia, el mejor conocedor de la cuestión en todo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dándose además la circunstancia de que en esta ocasión era el Presidente de la Sala que tenía que juzgar el asunto.

Y el último elemento de orden práctico que daba una idea del curso que podían tomar los acontecimientos lo constituía el hecho de que la Abogada General que se encargaba del asunto era la Primera Abogada General en el momento en el que se planteó la cuestión prejudicial, la alemana Juliane Kokott.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea quería, en consecuencia, reafirmar y clarificar en todo lo que fuera preciso la doctrina acuñada en la sentencia Azores, y dar unas reglas concretas que fueran aplicables en todos los supuestos y que informaran el

quehacer diario de la Comisión Europea en este ámbito, tratando con ello de reducir la litigiosidad futura que podría producirse en caso de que la Comisión perseverara en su intento de corregir el alcance de la doctrina Azores.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al aplicar la doctrina de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores, a los recursos que tienen interpuestos diversas entidades contra las disposiciones forales aprobadas en 2005 por los Territorios Históricos vascos en materia de Impuesto sobre Sociedades, se encuentra con dos dificultades, como hemos visto en el Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial.

Previamente, como ya hemos apuntado antes, había decidido que no podía seguir aplicando la doctrina del precedente interno, esto es, de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, porque ello no garantizaría una válida y actual interpretación del Tratado, a la que estaba obligado.

En principio, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco identifica el caso vasco como un supuesto encuadrable en el tercer escenario de los establecidos por el Abogado General Geelhoed, es decir, en un supuesto de descentralización asimétrica de competencias, por el cual en España solamente tienen capacidad de regular su régimen tributario del Impuesto sobre Sociedades los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Así, entiende que debe realizar el triple examen de la autonomía, tal y como lo había planteado el Abogado General holandés y lo había ratificado la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tratando de ver si los Territorios Históricos vascos gozaban de autonomía total en el sentido de la sentencia Azores, de tal forma que desempeñaran un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en cada uno de ellos, y por tanto, no pudiera hablarse de un componente de selectividad regional, debiendo en tal caso, desestimar los recursos interpuestos contra la normativa foral.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco afirma que en su análisis concluye preliminarmente que el País Vasco opera como una régimen con autonomía total en el sentido de la sentencia Azores y que es responsable política y económicamente de sus decisiones fiscales, por lo que el marco de referencia sería el propio País Vasco y no el conjunto del Estado miembro, a diferencia de lo que Saggio había planteado en su momento.

Afirma no albergar duda alguna sobre la concurrencia de la autonomía institucional, teniendo en cuenta que la capacidad normativa de las instituciones forales de los Territorios Históricos se basa en el reconocimiento y amparo de sus derechos históricos por parte de la disposición adicional primera de la Constitución, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y del propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

También entiende que, en principio, los Territorios Históricos vascos gozan de autonomía de procedimiento, puesto que el Estado central no puede intervenir directamente en la elaboración de las Normas Forales fiscales, aunque, en este punto plantea la primera duda al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que justifica la remisión prejudicial¹²⁴.

Entiende el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que existen tres condicionantes en el Concierto Económico que podrían reducir la autonomía de procedimiento y no tiene muy claro si esto es así y cuáles serían las consecuencias que habría que extraer de ello si así lo fuera.

Por una parte, entiende que existe un procedimiento concertado de intercambio recíproco de proyectos normativos entre las instituciones forales de los Territorios Históricos y la Administración General del Estado, con la posibilidad de llegar a acuerdos sobre su contenido en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, aun cuando no sea obligatoria su participación ni vinculante lo en ella tratado, ni la omisión de este trámite tenga ninguna consecuencia de cara a una hipotética nulidad de la normativa aprobada.

Por otro lado, se plantea la relevancia que los límites materiales contenidos en el Concierto Económico de mantenimiento de una presión fiscal global efectiva equivalente o de respeto a las libertades de circulación y movimiento de personas y capitales con obligación de impedir distorsiones en la asignación de recursos, tienen también en relación con la autonomía de procedimiento, en tanto en cuanto suponen cuestiones que debe tener en cuenta obligatoriamente el legislador foral al ejercitar sus competencias.

¹²⁴ DI BUCCI ya había advertido que la sentencia Azores no dejaba plenamente claro cómo aplicar los criterios de autonomía que había establecido, sobre todo, porque la cuestión fundamental a la hora de apreciar su concurrencia podía tener que ver más con el grado de autonomía que con la autonomía en sí misma considerada: "*The institutional and the procedural criteria are clearly meant to ensure that only situations of genuine and wide regional autonomy benefit from this exception to State aid control. However, it may not always be easy to apply them and to give a yes or no answer to a question that is essentially a matter of degree*". DI BUCCI, V. "Some Brief Comments on the Court's Judgment in Case C-88/03, Portugal v. Commission (Azores)", *New developments in European State aid law*, Lexxion, Berlin, 2006, p. 54.

Y por último, se plantea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco si el hecho de que las Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos estén sometidas al control judicial de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, unos órganos no descentralizados e incardinados en el Estado central, con capacidad para anular el producto normativo de las instituciones forales, si supera o viola de alguna manera los límites de su competencia, supone de alguna forma una limitación de la autonomía de procedimiento por la intervención de ese órgano del Estado en el control *a posteriori* de las normas dictadas.

En lo que hace, en último término, a la autonomía económica, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que el modelo de riesgo unilateral en que se basa el régimen financiero del Concierto Económico, al que ya hicimos abundantes referencias con anterioridad, es una garantía suficiente de que las consecuencias de las decisiones de política fiscal adoptadas por los Territorios Históricos son soportadas por ellos mismos, sin recibir compensaciones del Estado central o de otras regiones¹²⁵, pero se plantea si la autonomía económica se ve mermada por el hecho de que el Estado central retenga para sí relevantes competencias de ordenación económica como las relativas a la Seguridad Social o a determinadas condiciones estructurales para el desarrollo de la actividad económica¹²⁶.

Con esos mimbres plantea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sus dudas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y remite una exposición razonada de las bases jurídicas del régimen de Concierto Económico y de las normas objeto de la controversia interna.

Plantear la cuestión en estos términos es algo completamente diferente a lo que se había hecho con anterioridad al amparo de la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, y se mostraba ya como un escenario mucho más razonable para analizar con detenimiento la conexión entre autonomía tributaria foral y Derecho europeo de la competencia.

¹²⁵ Desde el País Vasco, la doctrina más conocedora del funcionamiento del sistema de Cupo y de las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado ya se había decantado por dar preeminencia a este planteamiento en relación con el criterio de autonomía económica de la sentencia Azores. RUBÍ CASSINELLO, J.G. "El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm 17, 2009, p. 85-116.

¹²⁶ DERENNE ya había advertido también en relación con el criterio de autonomía económica que sería preciso analizar la evolución posterior de la doctrina Azores porque el Tribunal de Justicia parecía defender un criterio de autonomía muy estricto, "*on peut noter que l'appréciation faite par la Cour du régime des Açores est assez stricte. Il semble difficile d'envisager qu'une autorité régionale soit autonome au point d'avoir rompu tous liens avec le gouvernement central, comme semble l'exiger la Cour*". DERENNE, J. "L'appréciation de la sélectivité d'une mesure doit se faire selon un cadre de référence régional si la mesure a été adoptée par une autorité infra étatique suffisamment autonome", *Concurrences: revue des droits de la concurrence*, núm. 4, 2006, p. 103. Obviamente, las precisiones que realizará el Tribunal de Justicia en la sentencia de la cuestión prejudicial despejarán muchas de estas prevenciones y pondrán en claro cómo debe interpretarse la autonomía de la región infraestatal, porque precisamente el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la Comisión plantearán al Tribunal las mismas preguntas sobre la interpretación del alcance de este criterio.

Como ya comentamos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ofrece un plazo común a todas las partes intervinientes en el litigio principal para que presenten sus observaciones escritas sobre la cuestión prejudicial elevada a su conocimiento por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a los pleitos que estaba juzgando.

Por un lado, las Comunidades Autónomas de Castilla y León y La Rioja y la Unión General de Trabajadores de esta región, presentaron sus alegaciones haciendo hincapié en el carácter de privilegio que imputan al régimen de Concierto Económico y su contenido atentatorio contra la solidaridad entre todos los españoles, a la vez que trataron de poner de manifiesto que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no cumplían ninguno de los criterios de autonomía establecidos en la sentencia Azores.

Pese a las afirmaciones del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su Auto de remisión prejudicial, y a que los términos del debate deberían haber quedado circunscritos a los mismos, estas entidades cuestionaron todas las manifestaciones de autonomía apoyando sus afirmaciones en el carácter reglamentario de las Normas Forales, en las escasas competencias de las instituciones de los Territorios Históricos o en las compensaciones que encerraba de forma oculta el régimen de Cupo al cuestionar los métodos de cálculo empleados, la propia ausencia de datos públicos para contrastar su importe o los diferentes ajustes financieros que se realizan al mismo.

Su conclusión final era que los Territorios Históricos no eran entidades totalmente autónomas y, en consecuencia, sus disposiciones normativas eran ayudas estatales que debían comunicarse a la Comisión Europea para conseguir su declaración de compatibilidad con el mercado interior antes de su ejecución.

En el otro lado, las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos, la patronal Confederación Empresarial Vasca y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, partes recurridas y coadyuvantes en los procedimientos internos, defendieron el cumplimiento estricto de los tres requisitos de autonomía por parte de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como la necesidad de despejar las dudas del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentido negativo respecto a su posible influencia sobre el nivel de autonomía de los Territorios Históricos.

Así, por una parte, el hecho de que los instrumentos de conciliación e intercambio de proyectos normativos fueran recíprocos y no generasen obligación jurídica alguna a las Juntas Generales o a las Diputaciones Forales vascas, les parecía suficiente para

entender que no implicaban ninguna intervención directa del Gobierno central en la elaboración de la normativa foral.

La existencia de límites materiales al poder tributario de los Territorios Históricos no la entendían como una reducción de su autonomía sino como la lógica delimitación del ámbito de su competencia, pues otra cosa sería estar ante un Estado miembro y no ante una región infraestatal.

Además, en este punto era fácil responder al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco con el ejemplo de Azores, donde el único poder concedido a la Región Autónoma era reducir el tipo de gravamen, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se cuestionó en ningún momento que el hecho de que su competencia tributaria tuviera un contenido tan limitado mermaba en algo su autonomía de procedimiento.

El control jurisdiccional lo consideraban parte integrante cualquier Estado de Derecho, quitando relevancia al hecho de que ese control se ejercitara por un Tribunal u otro, porque, en el fondo, todo poder normativo está sometido a control judicial en un Estado de Derecho y ese control es un control negativo, que elimina del ordenamiento aquellas normas que han traspasado los límites infranqueables en que deben desenvolverse, pero no tiene ningún componente positivo en el sentido de poder influir en el contenido material de la regulación que fueran a hacer las instituciones competentes.

Y por lo que hace a la cuestión de la autonomía financiera, las instituciones vascas ponían el énfasis en la ausencia de compensaciones respecto a las decisiones de política fiscal y restaban relevancia al hecho de que el Estado se reservase competencias exclusivas en el ámbito económico, pues una vez más estaríamos si no, hablando de Estados miembros en lugar de entidades infraestatales.

En suma, entendían que los Territorios Históricos eran regiones totalmente autónomas en el sentido de la sentencia Azores y, por tanto, sus disposiciones tributarias serían normas generales no incardinables en el concepto de ayudas estatales por un criterio de selectividad regional.

La Comisión Europea, al intervenir en la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, mostró desde el primer momento la actitud más beligerante de todas en contra de reconocer la capacidad normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta posición no se puede explicar por una animadversión específica hacia los Territorios Históricos, sería infantil y absurdo plantear la cuestión en esos términos, pero tampoco se explica suficientemente desde las coordenadas del intento por no permitir la

proliferación de regímenes fiscales en el seno de los Estados miembros de la Unión Europea, aunque este punto no carezca absolutamente de importancia.

El motivo fundamental por el que la Comisión Europea tenía un interés muy destacado en el desenlace de la cuestión prejudicial sobre la autonomía normativa fiscal de los Territorios Históricos vascos provenía del hecho de que este procedimiento venía a ser una revisión por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de lo que ya había analizado en el caso Azores.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estaba demandando al Tribunal de Justicia de la Unión Europea más claridad en determinados aspectos que no había considerado suficientemente explicados en la sentencia de 6 de septiembre de 2006 sobre el asunto Azores.

La Comisión, aunque a primera vista había salido victoriosa de aquel lance judicial porque Portugal había visto desestimado su recurso de anulación, en el fondo había sido la gran perdedora del procedimiento, porque el Tribunal de Justicia había considerado incorrecto el principio establecido en la Comunicación de la Comisión de 1998 por el cual el término de comparación a efectos geográficos era siempre el Estado miembro y nunca una entidad de ámbito inferior al del Estado.

Pero además, la Comisión había visto cómo sus planteamientos sobre la importancia de la autonomía que debía tener una región para ser considerada como el ámbito de referencia en materia de ayudas estatales se habían reducido a la simple constatación de los requisitos de autonomía elaborados por el Abogado General Geelhoed.

Y este hecho, que para el caso portugués podía no tener demasiada relevancia toda vez que la Región Autónoma de Azores carecía de autonomía económica, era mucho más relevante en el caso de Gibraltar, puesto que la Comisión había iniciado un procedimiento por ayudas de Estado en relación con el régimen del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar contra el Reino Unido y había concluido, con aplicación también de la doctrina Saggio, que el régimen constituía un régimen ayudas estatales incompatible con el mercado interior tanto por un criterio de selectividad regional como por uno de corte material, como hemos podido analizar en un apartado anterior.

Precisamente la Comisión va a hacer mucho hincapié en que detrás de la sentencia Azores se escondía un cuarto criterio, previo a los otros tres y más importante que ellos, que suponía exigir a la entidad infraestatal que adoptara un papel determinante en la definición del medio político y económico, poniendo en este criterio

una exigencia tal que sería difícil que ninguna región europea lo cumpliera, salvo que estuviéramos hablando de los mismísimos Estados miembros.

Teniendo presentes todos estos condicionantes, la Comisión va desgranando los componentes jurídicos e institucionales del caso vasco y va concluyendo que no concurren ninguno de los tres requisitos de autonomía, pero sobre todo, el de la autonomía económica, haciendo alusión tanto a las competencias económicas del Estado como a los distintos flujos financieros que se prevén dentro del modelo de Cupo y fuera de él y a las repercusiones económicas de las diferencias en la recaudación, por muy indirectas que pudieran parecer.

Por lo que respecta a la autonomía institucional y de procedimiento, la Comisión se empeña en dividir a efectos del análisis los Territorios Históricos por una parte y los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco por otra, para concluir que ninguno de ellos por separado tiene suficiente autonomía como para cumplir los criterios de la sentencia Azores, provocando con ello una inmisión intolerable en la capacidad de autoorganización de los Territorios Históricos vascos, pues no puede depender su carácter autónomo o no de cómo articulen el reparto interno de competencias entre los dos niveles institucionales en los que se ha configurado el autogobierno vasco.

No obstante, el punto en el que la Comisión hace más hincapié es en la necesidad de leer la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 de otra manera, interpretando que, además de los tres requisitos de autonomía que había enunciado el Abogado General Geelhoed, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea destacó la importancia de un cuarto requisito, previo, como hemos dicho, a los otros tres y que se concretaría en que la región infraestatal juegue un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas de la misma¹²⁷, y para ello la Comisión le exige que tenga la mayor parte de las competencias, por no decir todas, que pueden influir en ese marco¹²⁸.

¹²⁷ URRACA CAVIEDES, uno de los agentes del servicio jurídico de la Comisión Europea en la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, explica en detalle esta argumentación: "*cet examen limité aux pouvoirs d'adoption d'une mesure ne saurait déterminer si la région joue ou non un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique, étant donné qu'en substance, il ne porte pas sur la capacité normative et exécutive de déterminer le champ d'action des entreprises, ni sur la question de savoir si ces entreprises se trouvent dans un situation factuelle et juridique comparable*". URRACA CAVIEDES, C. "La sélectivité régionale", *EC State Aid Law – Le droit des aides d'Etat dans la CE – Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008, p. 135.

¹²⁸ MERINO ya se planteaba desde que se dio a conocer la sentencia Azores si había que interpretar ese corolario que establecía la sentencia como un cuarto requisito, entendiéndolo que no tenía que ser así: "*¿Quiere ello decir, que el "papel fundamental" es un requisito distinto y previo a la "autonomía total"?* En nuestra opinión, no es así, justamente los tres aspectos de la autonomía (institucional, procedimental y económica) constituyen la concreción de la declaración general consistente en la necesidad de que los entes públicos en cuestión desempeñen un papel fundamental". MERINO JARA, I. "A vueltas con las ayudas de Estado de carácter fiscal", *Foro Fiscal de Araba*, octubre-noviembre, 2007, p. 31.

Realmente, lleva la Comisión a unos términos tan estrictos las exigencias de autonomía a partir de la dicción literal de la sentencia Azores, que convertiría en prácticamente imposible que una región infraestatal cumpliera todos estos requisitos, con lo cual estaría privando de efectividad a este esquema de principios asumido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para articular las relaciones entre las regiones con competencias fiscales propias y las normas sobre ayudas estatales aplicables a la fiscalidad directa de las empresas.

No obstante, es importante recalcar que la Comisión enfatizaba todos estos puntos porque eran los elementos en los que había basado sus Decisiones, y sobre todo, la del asunto Gibraltar.

En este punto, quizás no esté de más recordar que la Decisión Gibraltar de la Comisión, dictada en 2005 antes de que se hubieran conocido las conclusiones del Abogado General en el asunto Azores, había sido recurrida ante el Tribunal General de la Unión Europea por el Gobierno del Reino Unido y por el Gobierno de Gibraltar, y en los momentos en que se estaba desarrollando la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el otro Tribunal estaba pendiente de emitir la sentencia en aquel procedimiento, sentencia que se dilató mucho en el tiempo, probablemente para conocer las precisiones que sobre la sentencia Azores pudiera hacer el Tribunal de Justicia en el caso vasco antes de aplicarla directamente al supuesto británico.

Además de la Comisión Europea, los Estados miembros de la Unión Europea pueden solicitar intervenir en los procedimientos prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como ya anunciamos, en la medida en que luego los principios que establece el Tribunal de Luxemburgo son de obligatoria aplicación en todo el territorio de la Unión Europea, y por lo tanto, tienen una eficacia muy superior a la que podría limitarse al caso del Estado miembro concernido.

En el caso de la cuestión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, tres Estados miembros solicitaron intervenir ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y así lo hicieron, presentando en primer lugar sus observaciones escritas, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Italiana y el propio Reino de España.

El interés del Reino Unido era, a todas luces evidente, puesto que ya había tomado parte en el asunto Azores y su problemática respecto a Gibraltar estaba siendo objeto de análisis en el Tribunal General de la Unión Europea¹²⁹, por lo que intentar

¹²⁹ Ya cuando se conocieron las conclusiones del Abogado General en el asunto Azores, algunos comentaristas advirtieron cómo la Comisión encontraría dificultades en la defensa de su Decisión Gibraltar si el

modular de alguna manera en defensa de sus intereses la doctrina del Tribunal de Justicia era un punto fundamental para su participación.

Italia se encontraba en una situación parecida, en la medida en que la Comisión había abierto un procedimiento por ayudas estatales en relación con determinadas medidas fiscales aprobadas en la Isla de Sicilia¹³⁰, invocando para ello la Comisión la doctrina Saggio y, en consecuencia, estando también afectada de primera mano por el sentido que pudiera adoptar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al revisar el asunto Azores¹³¹.

Y el Reino de España era el más afectado de todos los Estados miembros, aunque no dejaba de ser algo anómalo que en el procedimiento prejudicial estuvieran varias Comunidades Autónomas del Estado en posiciones contrapuestas, con algunas de ellas del lado de la Comisión, cuestionando los elementos en que descansa la estructura constitucional del Estado, con influencia no solo para el régimen de Concertado Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco sino también respecto al Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra y según se establecieran las cosas, con alguna consecuencia quizás también para el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común basado en la LOFCA¹³².

El Reino Unido e Italia centraban sus observaciones escritas en proponer al Tribunal de Justicia que respondiera la cuestión prejudicial en el sentido de reconocer a

Tribunal de Justicia seguía la propuesta del Abogado General. Por ejemplo, NICOLAIDES entendía que *"it signifies that the Commission is bound to lose another landmark case involving, for the first time, the whole tax system of an autonomous region. This is the case concerning Gibraltar"*. NICOLAIDES, P. "The Boundaries of Tax Autonomy. Comments on the Opinion of A-G Geelhoed on Case C-88/03, Portuguese Republic v. European Commission", *European State Aid Law Quarterly*, núm. 1, 2006, p. 121.

¹³⁰ En el caso italiano, su doctrina se había hecho eco de la sentencia Azores para analizar, además las posibilidades que planteaba en relación con una modificación de las normas de financiación de los entes regionales, pero también era consciente de que el cumplimiento de los requisitos de autonomía fijados por el Tribunal de Justicia probablemente permitiría un modelo que quizás solamente fuera adecuadamente recibido por las regiones más prósperas, aunque reconocían las virtudes de un modelo de tal nivel de autonomía, que requiere igualmente una gran responsabilidad en la gestión de las propias competencias y recursos. BARBERO, por ejemplo, concluye al analizar estas cuestiones que *"como si accennava, la questione è, comunque, complessa e occorre approfondirla ulteriormente, anche analizzando i prossimi arresti della Corte Unione Europea"*. BARBERO, M. "Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato", *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2007, p. 1001.

¹³¹ En Italia, el análisis realizado por la sentencia Azores se había considerado muy poco concreto, preocupados como estaban con ver las repercusiones que podía tener para su descentralización fiscal. ARDOLINO, por ejemplo, planteaba que *"even though the Court rejected the criticizable position that geographical limitation equates with territorial selectivity, as always held by the Commission, the judgement in point has more shadows than lights"*. ARDOLINO, D. "The European Court of Justice gives the first indications on territorial selectivity in the field of State aid", *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2, 2007, p. 169-177. De hecho, ARDOLINO propone a continuación explorar la vía de la descentralización simétrica de competencias entre las regiones a partir de una base común y con una descentralización de competencias normativas para todas las regiones modulando la aplicación final de los tipos de gravamen.

¹³² La doctrina ya había puesto de manifiesto al conocerse la sentencia Azores que los criterios en ella establecidos no solamente iban a ser importantes para los territorios forales, sino también para las Comunidades Autónomas de régimen común, puesto que la estructura constitucional de un Estado miembro que no cumpla los tres requisitos de autonomía no va a servir para justificar normas tributarias regionales desde la perspectiva de la selectividad regional, y en ese sentido, se manifestaba una especial preocupación por cómo interpretar la autonomía de procedimiento y la autonomía económica en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común. Se puede consultar al respecto GARCÍA NOVOA, C. "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas de España", *Dereito: Revista jurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. 1, 2006, p. 203-239.

los Territorios Históricos la condición de regiones suficientemente autónomas a efectos de ayudas estatales, si bien con alguna vacilación por parte del primero por dificultades de comprensión del funcionamiento del régimen de Cupo.

Obviamente el Reino Unido hacía hincapié en todo momento en hacer una interpretación estricta de los requisitos de autonomía, tal y como los había formulado el Tribunal de Justicia en la sentencia Azores, sin hacer concesiones a las ansias expansivas de la Comisión Europea.

El Reino de España, con las dificultades obvias de encontrarse en una situación política y jurídicamente bastante compleja, realizó una defensa del régimen de Concierto Económico y, aunque no llegaba a asegurarlo expresamente, entendía que los Territorios Históricos vascos cumplían todos los requisitos establecidos en la sentencia Azores.

En particular, sí afirmaba la existencia de autonomía institucional de forma expresa. Entendía que ninguna de las cuestiones observadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco suponían que el Estado central tuviera participación directa alguna en el proceso de elaboración de la normativa tributaria por parte de los Territorios Históricos vascos. Y por último, acreditaba que el régimen de Concierto Económico y el mecanismo del Cupo no permitían realizar compensación financiera alguna a favor del País Vasco para compensar las hipotéticas bajadas de la recaudación que fueran consecuencia de las decisiones de política fiscal para las que el Concierto Económico les reconocía competencia a las instituciones forales.

Con estas posiciones meridianamente claras, diametralmente opuestas a la hora de analizar casi todos los elementos que estaban siendo objeto de debate, se convocó por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a las partes a la celebración de una vista en el Palacio del Tribunal en Luxemburgo.

Se fijó la audiencia para el día 28 de febrero de 2008, casualmente el día en que se cumplían ciento treinta años desde la aprobación del primer Concierto Económico por Real Decreto de 28 de febrero de 1878. En ese espacio de tiempo, esta criatura, continuación del régimen foral de los Territorios Históricos vascos, había crecido, se había desarrollado, no sin muchas complicaciones, y se encontraba delante de la historia, porque lo que decidieran los jueces que se sentaban en Luxemburgo en aquel momento sería determinante del devenir futuro del propio Concierto Económico.

Con la Gran Sala de Audiencias llena a rebosar, contando entre el público con los máximos representantes institucionales de los Territorios Históricos y de la Comunidad Autónoma del País Vasco y cargos políticos relevantes de las Comunidades recurrentes,

todas las partes que habían intervenido en el proceso fueron exponiendo sus posiciones, enfatizando en casi todos los casos aquellas cuestiones que habían ya anticipado por escrito. Hay que citar la excepción de Italia, que no acudió a la vista y se conformó con las observaciones que había presentado por escrito.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, además de algunas cuestiones de orden procedimental, había solicitado de las partes que centrasen su exposición oral en determinados extremos, y en particular, en la descripción de cómo funcionaba el régimen de Cupo, amén de algunas otras consideraciones que estaban siendo controvertidas.

Terminada la vista, solamente quedaba conocer las conclusiones de la Abogada General Kokott para que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pudiera responder a la cuestión prejudicial y luego el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolver los recursos planteados.

La Abogada General hizo públicas sus conclusiones el 8 de mayo de 2008 (ECLI:EU:C:2008:262), y en ellas, vino a ratificar el alcance de la sentencia Azores, desterrando la posibilidad de una relectura en los términos que había planteado la Comisión Europea, si bien pretendió dividir en dos partes la autonomía de procedimiento, rebautizadas como autonomía formal de configuración y autonomía material de configuración, para concluir en una mayor riqueza de apreciaciones, pero sin variar en el fondo lo que la Gran Sala ya había fijado dos años antes.

En lo que sí resultaba contundente la Abogada General era en rechazar la existencia de un cuarto criterio establecida por la Comisión, pues ello supondría desvirtuar los principios que ya había asumido la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores.

Por último, la Abogada General reconocía implícitamente que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozaban de autonomía total al ir rechazando que las dudas planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mermasen la autonomía exigible por el Derecho europeo para considerar como normas generales las disposiciones fiscales de los Territorios Históricos.

Es cierto que surgieron otras cuestiones relativas al Cupo y a la posible existencia de compensaciones ocultas cuya clarificación remitía al órgano jurisdiccional nacional con claras indicaciones sobre cómo resolverlas.

Quizás el elemento más destacado de las conclusiones hace referencia a la autonomía económica, respecto de la que la Abogada General Sra. Kokott plantea la

necesidad de que las compensaciones que se puedan establecer para mitigar los efectos en el nivel de gasto de las entidades infraestatales de que se trate guarden una relación directa de causa a efecto con la reducción de la carga fiscal para los contribuyentes que esas disposiciones impliquen.

Con esta posición, la Abogada General estaba echando por tierra todas las consideraciones respecto a compensaciones indirectas o indiciarias que habían tratado de construir la Comisión Europea y las Comunidades Autónomas recurrentes en su intento de cuestionar la autonomía económica de los Territorios Históricos.

La Abogada General, en sus conclusiones, pondera, por tanto, el equilibrio alcanzado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Azores entre el respeto a las normas europeas sobre ayudas estatales y el respeto a la estructura constitucional de los Estados miembros¹³³ y rechaza contundentemente el criterio de la Comisión de exigir un requisito previo a los tres establecidos en la sentencia Azores en los siguientes términos:

"53. Al igual que sucedía en el asunto Azores, parece que, en el caso de los Territorios Históricos, cabe afirmar la existencia de un reparto de competencias asimétrico en el sentido de la situación 3. En efecto, también en España la potestad de adoptar normas en materia tributaria es, en principio, competencia del Estado central. A diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia. Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas normas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus competencias.

a) Consideración previa

54. Con carácter previo me gustaría recordar que, conforme al artículo 6 TUE, apartado 1, la Unión respeta la identidad nacional de sus Estados miembros. Ello implica que la Unión no afecta al ordenamiento constitucional de un Estado miembro, sea centralizado o federal, y, en principio, tampoco influye en el reparto de competencias dentro de un Estado miembro. La nueva redacción que el Tratado de Lisboa ha dado a esta disposición hace hincapié expresamente en el respeto de las estructuras constitucionales de los Estados miembros por parte la Unión.

55. Ahora bien, conforme a una jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede invocar disposiciones, prácticas ni situaciones de su ordenamiento jurídico interno, incluidas las resultantes de la estructura constitucional de dicho Estado, para justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario.

56. En la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia estableció un equilibrio adecuado entre estos dos principios. Por una parte, respeta la autonomía que la Constitución del correspondiente Estado miembro concede a sus entidades territoriales. En efecto, si el mero hecho de que el ámbito de aplicación territorial de una medida tributaria infraestatal sea limitado permitiera afirmar el carácter selectivo de una medida, la autonomía que concede

¹³³ PEETERS, por ejemplo, enfatiza este aspecto del equilibrio entre las normas de ayudas estatales y la estructura constitucional de los Estados miembros, pero recuerda que la exclusión de las regiones que cumplan determinados requisitos de las normas europeas de ayudas estatales en base a un criterio de selectividad regional tiene en el otro platillo de la balanza la preocupación, ya manifestada por Saggio, de que no se produzca una descentralización meramente artificial de los Estados miembros. En concreto, manifiesta: "From the state aid perspective, the CJUE respects the fundamental political and constitutional structures of the Member States as regards 'regional and local self-government'. However, the Member States are not allowed to enact purely formal internal divisions of power in order to circumvent the EU rules on state aid". PEETERS, B. "The Repartition of Tax Powers in Federal States Within the Context of the European Union", *op. cit.*, p. 133.

a la entidad territorial la Constitución nacional quedaría gravemente en entredicho. Cualquier medida infraestatal más favorable que las medidas tributarias del Estado central que cumpliera, además, los demás requisitos para constituir una ayuda de Estado y que traspasara el umbral de minimis, debería ser autorizada por la Comisión. Esta autorización sólo se concedería si concurriera un motivo de justificación, como por ejemplo, que las ayudas estuvieran destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones atrasadas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

57. Por otra parte, al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición de ayudas impuesta por el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal.

58. Al aplicar los criterios desarrollados en la sentencia Azores a los presentes asuntos deberá tenerse en cuenta este equilibrio.

59. Sin embargo, hay dos elementos que distinguen los asuntos presentes del asunto Azores. En primer lugar, la situación procesal es distinta: la sentencia Azores se dictó a raíz de un recurso de nulidad interpuesto por Portugal con arreglo al artículo 230 CE, apartado 1, contra una decisión de la Comisión. Por consiguiente, tuvo que ser el propio Tribunal de Justicia quien se pronunciara definitivamente sobre si la Comisión había conseguido acreditar que la medida controvertida constituía una ayuda de Estado.

60. En cambio, en los presentes procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE, la tarea del Tribunal de Justicia se limita a interpretar el artículo 87 CE, apartado 1. Aunque, para ello, haya de tener en cuenta la situación específica de los procedimientos principales, el órgano jurisdiccional nacional sigue siendo el único competente para pronunciarse definitivamente sobre si las medidas controvertidas de los Territorios Históricos son medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado. Por tanto, la cuestión prejudicial, mediante la que se solicita que el Tribunal de Justicia valore las medidas concretas, debe ser interpretada tal como las he formulado en el punto 39 de estas conclusiones.

61. En segundo lugar debe tenerse en cuenta que se había conferido a las Azores la competencia para reducir el tipo impositivo nacional con el fin de compensar las desventajas estructurales que sufrían las empresas de la región debido a su insularidad. Para que la reducción de los tipos impositivos no debilitara, al mismo tiempo, la situación económica de la región, el Estado central compensaba la merma de ingresos fiscales que se derivaba de dichas reducciones. De ello dedujo el Tribunal de Justicia que, en último término, no era la región quien asumía la responsabilidad económica de las normativas fiscales regionales, sino el Estado central, y, consiguientemente, tomó el nivel tributario general del Estado como marco de referencia a la hora de apreciar el carácter selectivo del tipo impositivo regional.

62. No resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo, similares. Al contrario, las condiciones generales de tributación, más ventajosas que las aplicables con carácter general, están destinadas a incentivar de manera especial el establecimiento de empresas en determinado territorio. Pero, al mismo tiempo, la lógica interna del sistema no prevé, a diferencia de lo que ocurría en el caso de las Azores, que el Estado central compense la merma de ingresos fiscales que se deriva de las ventajas fiscales.

63. Por último, cabe afirmar que, de hecho, las normas controvertidas se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a la soberanía tributaria de los Territorios Históricos. En este contexto, la Comisión alega que, en parte, los Territorios Históricos también gravan ingresos obtenidos fuera ellos y, en parte, no se gravan ingresos obtenidos en dichos Territorios.

64. Esta circunstancia se debe a que el reparto de competencias tributarias entre el Estado central y el País Vasco conforme al artículo 14, apartado 1, del Concierto Económico se realiza esencialmente en función del domicilio fiscal de la empresa. Los ingresos que no se obtengan en el lugar de domicilio quedan, no obstante, sometidos, dentro de ciertos límites, a la tributación correspondiente a su domicilio fiscal. En cambio, no existe, de manera general, una sujeción al tributo por obligación real para centros de actividad en el lugar en que estén establecidos, vinculada a una deducción del impuesto o a una exención de los ingresos en el lugar del establecimiento principal de la empresa. Este aspecto distingue el reparto de competencias tributarias de las normas usuales en Derecho

Internacional Tributario. Pero de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias.

b) Alcance objetivo de la autonomía política y económica

65. Según la Comisión, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia exige practicar un examen en dos fases para comprobar la autonomía de las entidades infraestatales. En un primer momento debe examinarse si dicha entidad «desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». Una vez comprobado que ello es así, hay que verificar si concurren los tres requisitos de autonomía a que se refiere el apartado 67 de la sentencia.

66. Afirma que, de hecho, los Territorios Históricos disponen únicamente de competencias muy reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía. Es cierto que, conforme al artículo 41 del Estatuto de Autonomía, pueden regular el régimen tributario. Sin embargo, apenas pueden influir en el destino de lo recaudado. Al contrario, deben transferir una gran parte de los ingresos fiscales a la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Estado. Por consiguiente, entiende que ello basta para afirmar que no cuentan con suficiente autonomía.

67. Hay que convenir con la Comisión en que la situación competitiva de las empresas no depende únicamente del marco normativo tributario, y está influida por otros muchos factores de localización, como, por ejemplo, la posibilidad de disponer de mano de obra cualificada, la configuración del Derecho laboral y de la Seguridad Social, o las infraestructuras. Sin embargo, ello no implica forzosamente que sólo pueda afirmarse la existencia de «suficiente autonomía» en los casos en que una entidad infraestatal disponga de competencias tan amplias que pueda influir en todos esos factores.

68. Actualmente ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. Tienen que llevar a cabo su política económica atendiendo a los principios del artículo 98 CE y coordinarla en el seno del Consejo, conforme a lo dispuesto en el artículo 99 CE. Numerosas normas determinantes para elegir la localización de la empresa, relativas, por ejemplo, al Derecho laboral, a la normativa medioambiental, a las normas de contratación pública, o a la protección de la propiedad intelectual están armonizadas a nivel comunitario. En algunos ámbitos, por ejemplo, la agricultura, el comercio exterior y el tráfico, la política nacional está supeditada, además, a las políticas comunes.

69. Analizando con más precisión los pasajes decisivos de la sentencia Azores, que la Comisión sólo reproduce en extracto, se comprueba claramente que el Tribunal de Justicia se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas, y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Así, consideró posible que «una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas». Al expresarse en estos términos, el Tribunal de Justicia se refería evidentemente a la normativa tributaria controvertida en el asunto Azores.

70. Si fuera acertada la interpretación que la Comisión hace de la sentencia Azores, no podría comprenderse por qué el Tribunal de Justicia no negó la existencia de autonomía en dicho asunto por el mero hecho de que las competencias regionales se limitaban a la adaptación del tipo impositivo. En lugar de hacerlo así, comprobó en el caso concreto si dicha región, al ejercer la citada competencia, actuaba de manera autónoma desde el punto de vista institucional, procesal y económico.

71. Por consiguiente, hay que rechazar la tesis de la Comisión".

Respecto a las cuestiones planteadas por la Comisión Europea y por algunas de las partes intervinientes en relación con el marco adecuado de comparación, si debe ser el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos o cada uno de sus niveles institucionales por separado, así como respecto a las dudas relativas a

la concurrencia de los tres requisitos de autonomía en el caso vasco, la Abogada General era igualmente contundente como resulta de las siguientes afirmaciones:

“c) ¿Cuál es el auténtico marco de referencia: cada uno de los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma del País Vasco?

72. Al apreciar si las medidas controvertidas tienen carácter selectivo y comprobar la autonomía de las respectivas entidades territoriales se suscita, en primer lugar, la cuestión de si lo que debe contraponerse al Estado central es la Comunidad Autónoma del País Vasco en su conjunto o los tres Territorios Históricos.

73. Conforme al artículo 41, apartado 1, del Estatuto de Autonomía, el establecimiento del régimen tributario, que, como se ha señalado, es el objeto principal del presente procedimiento, es competencia de los Territorios Históricos. Es a las instituciones competentes de dichos Territorios a quienes se imponen los principios y bases contemplados en los artículos 2 a 4 del Concierto Económico. Los Territorios Históricos intercambian directamente con la administración del Estado central datos relativos a la recaudación de los tributos y designan representantes para la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 63 y 64 del Convenio Económico. Todo ello obliga a examinar la autonomía de cada uno de los Territorios Históricos.

74. Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada uno de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

- La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.

- En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.

75. En el primer supuesto, son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto de suficiente autonomía frente al Estado central.

76. En cambio, en el segundo supuesto, las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central podrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos. Incumbe el órgano jurisdiccional nacional aclarar cuál de los dos supuestos se produce en el procedimiento principal y extraer de ello las correspondientes consecuencias.

77. Por último también cabe imaginar que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede influir en la actividad legislativa en materia tributaria de los Territorios Históricos de manera tal que en una parte del País Vasco existieran condiciones más ventajosas que en otras. En ese supuesto, podría afirmarse la existencia de medidas selectivas, en las que el marco de referencia no sería el Estado central, sino el País Vasco. Sin embargo, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no proporciona indicios de que así ocurra.

78. Ni el tribunal remitente ni quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia tienen duda alguna sobre la autonomía institucional de los Territorios Históricos y de sus instituciones. Por tanto, no es preciso seguir analizando si se cumple este criterio. Las objeciones de las demandantes en los procedimientos principales y de la Comisión sólo se refieren a la autonomía procesal y económica de los Territorios Históricos.

[...]

87. Sin querer inmiscuirme en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiendo que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del

Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia. Es cierto que el artículo 4 del Concierto Económico impone a las administraciones tributarias la obligación de coordinarse y colaborar, para lo cual se establece el marco institucional de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la que se refieren los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Sin embargo, la coordinación y colaboración no parece suponer una vinculación de los Territorios Históricos a las exigencias del Estado central en contra de la voluntad de aquéllos.

[...]

97. En resumen puede afirmarse que incumbe al tribunal remitente comprobar si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Así cabría afirmarlo si pueden fijar parámetros determinantes, como el tipo impositivo y la base imponible, de manera que diverjan esencialmente del régimen tributario común.

[...]

101. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 tampoco aporta forzosamente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configuración. Aparentemente, el Tribunal Constitucional ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente.

102. A la luz de los principios de esta sentencia cabe interpretar las declaraciones del Tribunal Supremo en dos sentidos. Bien supuso ya implícitamente que, a falta de autonomía suficiente de los Territorios Históricos, únicamente cabe tomar el sistema tributario estatal como marco de referencia para analizar el carácter selectivo de las disposiciones tributarias forales, o bien consideró que el alcance de la autonomía dependía del concepto comunitario de ayuda de Estado.

103. Pero, si se tiene en cuenta la sentencia Azores, este último criterio conduce a un círculo vicioso. En efecto, el Tribunal de Justicia supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía con arreglo a la normativa interna. Para evitar tal círculo vicioso, debe considerarse que el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1. La interpretación del Derecho interno necesaria a tal fin es competencia de los tribunales nacionales y no puede ser asumida por el Tribunal de Justicia.

[...]

105. Cuando las disposiciones nacionales establecen límites a la libertad de los legisladores territoriales para configurar su normativa, en los Estados de Derecho es frecuente que la observancia de tales límites esté sometida a control jurisdiccional. Mientras dicho control se limite a dicha observancia y no se extienda también a la utilidad de las normas tributarias infraestatales, no supondrá una limitación adicional de la autonomía de las entidades infraestatales. El hecho de que la competencia para ejercer dicho control resida en última instancia en un tribunal de ámbito estatal no enerva esta conclusión. También carece de relevancia la circunstancia de que, para impugnar normas autonómicas, de rango inferior, quepa imponer recursos ante los tribunales ordinarios, mientras que las leyes estatales y autonómicas sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

[...]

115. Es difícil determinar en qué medida los ingresos fiscales de los Territorios Históricos y las modificaciones resultantes de las disposiciones controvertidas han influido en el importe de las transferencias económicas realizadas por ellos o por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Estado. En conjunto, las explicaciones proporcionadas por quienes han presentado observaciones, tanto en éstas como en sus respuestas a las preguntas formuladas en la vista por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que la determinación del cupo obedece, en definitiva, a un compromiso político y no es consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos, como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios. Así lo muestra el mero hecho de que el índice de imputación, que,

en principio, debería constituir una referencia a la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, no se haya modificado desde hace más de 25 años, a pesar de que probablemente los ingresos fiscales hayan sufrido, de hecho, oscilaciones.

116. En cualquier caso, el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente".

El último paso que era necesario dar para concluir la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea era la publicación de la sentencia de ese órgano, lo cual tuvo lugar en otra fecha tristemente señalada en los almanaques, el 11 de septiembre de 2008 (ECLI:EU:C:2008:488)¹³⁴, apenas dos años después de que la sentencia Azores se hubiera hecho pública¹³⁵.

Esta sentencia contendría en su argumentación los elementos con los cuales se iba a decidir el futuro del Concierto Económico, de la autonomía normativa de los Territorios Históricos en materia de Impuesto sobre Sociedades e, incluso, el ámbito en el que tendría que desenvolver su labor de control de las ayudas estatales en materia de fiscalidad regional directa la Comisión en lo sucesivo.

De los dos primeros aspectos era muestra evidente que tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo habían dejado en suspenso todas sus resoluciones internas hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emitiera una sentencia que diese unos criterios válidos para superar la situación anómala creada a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue contundente en su resolución, como no podía ser de otra manera si tenemos en cuenta que el ponente de la sentencia era el mismo Juez que había redactado la sentencia Azores dos años antes, pero teniendo presente además que la Sala estaba vinculada por el contenido de la doctrina Azores al haber sido dictada en su momento por la Gran Sala.

Respecto a la pretensión de la Comisión de considerar un cuarto criterio añadido a los de la autonomía institucional, de procedimiento y económica, previo a todos ellos y más importante que ellos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue rotundo al rechazar esa posibilidad.

¹³⁴ Un resumen de la sentencia puede encontrarse en DERENNE, J. "Caractère sélectif de mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale", *Concurrences: revue des droits de la concurrence*, núm. 4, 2008, p. 118-121.

¹³⁵ Podemos seguir un análisis de la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales en las regiones de Europa hasta la publicación de las sentencias Azores y País Vasco en LENAERTS, K. *The law of the European Union and the exercise by regions of their tax powers*, Conferencia pronunciada en Amberes, 2010.

Dijo que no podía extraerse de ninguno de los apartados de la sentencia Azores ningún punto de apoyo para entender que era preciso que, además de gozar de las tres clases de autonomía, la entidad infraestatal desempeñara un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operaban las empresas, y menos, con la intensidad que requería el posicionamiento de la Comisión.

Es más, el Tribunal de Justicia concluye que el hecho de reunir los tres requisitos de autonomía definidos en la sentencia Azores es suficiente para entender que la región de que se trate desempeña ese papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas como para que el término geográfico de referencia lo constituya el ámbito de la propia región y no el conjunto del Estado miembro.

En palabras del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

“53 Contrariamente a lo que afirma la Comisión, los apartados 58 y 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, no establecen ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios precisados en el apartado 67 de la misma sentencia.

54 El propio tenor del apartado 58 de la citada sentencia no permite duda alguna a este respecto. En efecto, el Tribunal de Justicia indica en dicho apartado que no puede excluirse que una entidad infraestatal sea lo suficientemente autónoma del Gobierno central como para que sea esta última quien desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

55 Dicho de otro modo, cuando una entidad infraestatal es suficientemente autónoma, es decir, cuando dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese papel fundamental es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta.

56 El apartado 66 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, expresa también esta idea de consecuencia, puesto que en él el Tribunal de Justicia se refiere al caso en que una entidad infraestatal, «por su estatuto o sus atribuciones», desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

57 Ese apartado 66 aclara suficientemente el apartado 67 de la misma sentencia, que describe los criterios a los que debe responder una decisión para que pueda considerarse que fue adoptada en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas, es decir, en circunstancias como las mencionadas en el citado apartado 66.

58 Esta interpretación del principio formulado por el Tribunal de Justicia en los apartados 54 a 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, se ve corroborada por el examen del control realizado por el Tribunal de Justicia en la misma sentencia. A este respecto, procede señalar que este último examinó, en el apartado 70 de la referida sentencia, los criterios de autonomía institucional y de autonomía en materia de procedimiento y, en los apartados 71 a 76 de ésta, el de autonomía económica.

59 Como ha señalado la Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, en modo alguno se desprende, sin embargo, del control realizado por el Tribunal de Justicia, que éste haya examinado si se cumplía el requisito previo cuya existencia alegó la Comisión.

60 De ello se deduce que los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada”.

En segundo lugar, confirmó la aplicabilidad de los tres escenarios a la hora de analizar si nos encontramos ante ayudas estatales o no en los supuestos de modificación de la normativa fiscal aplicable en una región determinada, esto es, la necesidad de determinar previamente si estamos en un Estado centralizado, en uno con descentralización simétrica de las competencias fiscales o en otro que tenga una estructura de descentralización asimétrica de las mismas.

Y en este último caso, ratifica la necesidad de tener en cuenta los tres criterios de autonomía definidos en la sentencia Azores y en las conclusiones del Abogado General Geelhoed, sin hacer matizaciones a su contenido, ni ampliarlos de manera alguna, entendiéndolos en base a los parámetros que se habían fijado en el caso Azores. En este sentido, ni tan siquiera asume la propuesta de la Abogada General de dividir la autonomía de procedimiento en dos conceptos de autonomía formal de configuración y autonomía material de configuración.

Al respecto, sí deja claro, igual que había hecho la Abogada General, que la autonomía económica no existe en el caso en que se prevean o se den en la práctica compensaciones por la reducción de ingresos derivada del ejercicio de la capacidad para reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades por parte de una región con cargo al Presupuesto del Estado central o de otras regiones, pero siempre que esas compensaciones guarden una relación directa¹³⁶ de causa a efecto con la reducción impositiva.

Por tanto, no tiene encaje en el Derecho de la Unión Europea una exigencia como la planteada por la Comisión o por las entidades recurrentes contra la normativa foral de que cualquier compensación económica, por muy indirecta que sea, implica esa anulación de la autonomía económica a efectos de la disciplina europea sobre ayudas estatales. Este elemento va a ser crucial y puede considerarse la aportación más relevante de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 a la cuestión, pues en este punto la sentencia Azores no había sido tan contundente¹³⁷.

¹³⁶ La doctrina ya había puesto de manifiesto la poca claridad que resultaba de la sentencia Azores en relación con la relación entre la compensación y la autonomía financiera. SÁNCHEZ RYDELSKI, por ejemplo, había planteado esa insuficiencia de la sentencia Azores al decir que *"how close the causal link between the decision to reduce rates and national compensation has to be is not yet clear. Also what form of 'cross-subsidation' should be considered, for example services provided by the national State, is not apparent"*. SÁNCHEZ RYDELSKI, M. "Geographically limited national tax rate variations and State aid", *op. cit.*, p. 407.

¹³⁷ BIELESZ también considera que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 amplía en otro aspecto el alcance de la sentencia Azores, ya que entiende que no limita su aplicación a las medidas fiscales, sino a cualquier ayuda que pueda conceder una región que goce de autonomía en el sentido de esa doctrina. Así, opina que *"its application is not necessarily limited to tax measures, even though these were the underlying facts in the judgements at issue. Looking at the preliminary ruling in the La Rioja Judgement, the ECJ only speaks of 'measures'. In light of the reasoning of the Community courts, it also would be difficult to comprehend why the principles developed therein should only be applicable to tax measures"*. BIELESZ, H. "Judgment of 11 September 2008 in Joined Cases C-428/06 to C-434/06, *European State Aid Law Quarterly*, núm. 3,

En cuanto a la aplicabilidad de los criterios generales al caso vasco, el Tribunal de Justicia entiende que se da la autonomía institucional sin lugar a dudas, y respecto a las otras dos despeja completamente las dudas que podía albergar el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su remisión prejudicial.

Así, indica que unos mecanismos recíprocos de conciliación e intercambio de proyectos normativos sin capacidad real de influir coactivamente en la elaboración de la normativa tributaria, no siendo además coercibles judicialmente, no afectan a la autonomía de procedimiento.

En segundo lugar, deja claro que la existencia un control judicial es consustancial a un Estado de Derecho y no reduce tampoco la autonomía de procedimiento en tanto que se limita a comprobar el cumplimiento de todas las premisas establecidas en el ordenamiento jurídico para el ejercicio de las competencias reconocidas a la autoridad infraestatal, y ello con independencia del tipo de Tribunal o de jurisdicción al que esté sometido el producto normativo que emana de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El control judicial como elemento que podía poner en cuestiones la autonomía de los Territorios Históricos vascos fue suscitado por varios de los intervinientes ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que el Tribunal le quiere dar una relevancia específica y le dedica un apartado concreto, fuera del ámbito en el que había planteado la duda el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que era el de la autonomía de procedimiento dentro de los tres requisitos establecidos por la sentencia Azores.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea razona lo que sigue al respecto:

“76 Antes de examinar si se cumplen en los asuntos principales los tres criterios de autonomía enunciados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, hay que precisar también en qué concepto procede tomar en consideración el control ejercido por los órganos jurisdiccionales nacionales. Algunas de las partes en el procedimiento principal que han presentado observaciones alegan, en efecto, que las normas forales tienen el carácter de disposiciones administrativas y están sujetas al control de legalidad de los órganos jurisdiccionales administrativos, lo que influye en la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos. Otras partes estiman, por el contrario, que dicho control es irrelevante para la apreciación de los criterios de autonomía.

77 A este respecto, es preciso recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia es competente no para aplicar el Derecho comunitario sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste.

78 Por tanto, no procede preguntarse si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sino interpretar esta disposición para comprobar si una normativa como las normas forales adoptadas por los Territorios Históricos dentro de los límites de sus competencias pueden ser calificadas como normas de aplicación general en el sentido del concepto de ayuda de

Estado, tal como éste resulta de dicha disposición, o si esas normas tienen carácter selectivo.

79 Queda claro que los límites de las competencias de los Territorios Históricos están fijados en la Constitución y en otras disposiciones, como el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico. En este sentido, hay que tomar en consideración estas disposiciones tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales y tal como las hacen respetar estos últimos. En efecto, lo relevante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control.

80 El control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho.

81 Si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites.

82 De ello se deduce que son las normas aplicables tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales las que determinan los límites de las competencias de una entidad infraestatal y deben ser tomadas en consideración para verificar si esta última tiene suficiente autonomía.

83 En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta".

Y en tercer término, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que los límites materiales establecidos en el Concierto Económico para el ejercicio de las competencias normativas forales no reducen la autonomía, sino que enmarcan el poder atribuido o reconocido a las instituciones forales. Lo relevante no es si hay o no muchos límites al ejercicio del poder tributario, sino si dentro de ese marco de competencia atribuida a una entidad infraestatal, ésta ejerce su competencia con libertad y sin intervención directa del Estado central.

De hecho, si nos fijamos los límites que tienen los Territorios Históricos vascos en materia de regulación del Impuesto sobre Sociedades son mucho menos amplios que los que tenía la Región Autónoma de Azores, que estaba constreñida a modificar exclusivamente el tipo de gravamen y ningún otro elemento del impuesto, y ya en aquel caso el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había apreciado que no faltaba la autonomía de procedimiento.

Pues con mayor razón concurre entonces en el caso de los Territorios Históricos vascos, cuya competencia para regular el Impuesto sobre Sociedades es casi absoluta y los límites establecidos son muy reducidos. La Abogada General llegó a decir en este punto que los propios Estados miembros se encuentran limitados por las restricciones que el Derecho de la Unión Europea les impone, y eso no permite a nadie cuestionar su autonomía y su soberanía. Pues un criterio similar debe aplicarse al caso de las regiones infraestatales.

Como vemos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto claramente las tres dudas que en relación con la autonomía de procedimiento le había planteado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por lo que hay que concluir que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de autonomía de procedimiento en el sentido de la normativa comunitaria sobre ayudas estatales.

Lo que sí advierte el Tribunal de Justicia es que esta conclusión se alcanza teniendo en cuenta el carácter de los límites establecidos en el Concierto Económico y la regulación que contiene la normativa, y que, mientras los Territorios Históricos respeten el marco establecido en el Concierto Económico, entonces no habrá problemas para calificarlos de regiones autónomas en materia de procedimiento.

Ahora bien, si se constatase que en la práctica han rebasado los límites que establece el Concierto Económico, entonces podría analizarse si no existe autonomía de procedimiento, pero si vamos un poquito más allá de este argumento, si se hubieran traspasado los límites establecidos en el Concierto Económico, las Normas Forales serían ya nulas de por sí por razones internas al haber excedido el ámbito que el Concierto Económico les permite, y ya no será necesario acudir a un criterio de Derecho de la Unión Europea para proceder a su declaración de antijuridicidad.

Por lo que se refiere a la autonomía económica, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea responde a la duda del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el sentido de afirmar que el alcance de las competencias reservadas al Estado no es lo relevante, sino que la entidad infraestatal sea responsable económicamente de sus decisiones en el marco de las competencias que le correspondan, sin que se den compensaciones en relación directa de causa a efecto con el ejercicio de sus poderes tributarios.

Con ello, ratifica que los Territorios Históricos tienen autonomía económica y completan el triple examen de la autonomía preciso para considerar que sus sistemas tributarios contienen disposiciones generales, no selectivas por razón de aplicación geográfica, pues el ámbito de referencia es el propio Territorio Histórico y no el conjunto del Estado.

Hace alguna alusión al modelo del Cupo y entiende que, si la práctica no esconde alguna cuestión diferente a la que se deduce del modelo teórico, este sistema de riesgo unilateral implica la ausencia de compensaciones financieras, y por tanto, garantiza la autonomía económica de los Territorios Históricos.

No obstante, precisa que si el Tribunal nacional pudiera determinar la existencia de una compensación financiera oculta, podría negar la autonomía, siempre que esa

compensación guardara una relación de causa a efecto con las modificaciones tributarias realizadas por los Territorios Históricos.

Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea razona como sigue en relación con la aplicación de los tres criterios de autonomía:

“87 En este sentido, del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional.

[...]

95 Como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, para que pueda considerarse que una decisión de la autoridad infraestatal fue adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, lo deberá haber sido sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.

96 Tal autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central.

97 En este sentido, del artículo 4, apartado 1, del Concierto Económico se desprende que las autoridades forales comunicarán a la Administración del Estado los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria y que la referida Administración practicará idéntica comunicación a dichas autoridades.

98 Conforme al artículo 64 del propio Concierto, una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa compuesta, en un 50 % por representantes de la Administración del Estado y en otro 50 % por representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podrá examinar determinados proyectos de normas forales e intentar, por la vía de la negociación, eliminar eventuales divergencias con la normativa tributaria aplicable en el resto del territorio español.

99 Como señala acertadamente la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, del Concierto Económico no se desprende que, a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado.

100 Por otra parte, hay que señalar que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa podrá examinar no sólo los proyectos de normas forales sino también los proyectos remitidos por la Administración del Estado. Esta posibilidad demuestra de manera suficiente que dicha Comisión es solamente un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español.

101 Por lo que atañe a los diferentes principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y León así como la Comisión, no puede concluirse que aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta.

102 Así, el principio de solidaridad, definido en el artículo 138 de la Constitución y según el cual «el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español [...]», no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos.

103 En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de las competencias de dicha entidad, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico,

sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al control jurisdiccional.

104 No obstante, como se ha señalado en el apartado 81 de la presente sentencia, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla.

105 En cuanto al principio de armonización fiscal, enunciado en el artículo 3 del Concierto Económico, exige en particular que se mantenga «una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» y se respeten y garanticen «la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos».

106 Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado.

107 En cualquier caso, como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

108 De ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias.

109 En los asuntos principales, procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal.

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

[...]

123 Como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, un requisito para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es el de que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

124 Las transferencias financieras entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen por el Concierto Económico y por la Ley de Cupo de 2002. Por tanto, procede examinar estas disposiciones en primer lugar, para verificar si pueden tener como efecto la compensación, por el Estado español, de las consecuencias financieras de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

125 El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

126 De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el Estado español. En cuanto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.

127 Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, fijado actualmente en el 6,24 %. A este respecto, de los debates ante el Tribunal de Justicia se desprende que, si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente.

128 En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.

129 Hay que señalar, sin embargo, que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español.

130 Como se ha expuesto ante este Tribunal de Justicia, el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.

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

132 En sus observaciones escritas, la Comisión alega asimismo que existen otras muchas transferencias financieras que compensan las medidas fiscales de reducción de impuestos, tales como las resultantes de la existencia de una caja única de Seguridad Social, de un servicio público mínimo garantizado por el Estado o del Fondo de compensación interterritorial. En la vista se hizo referencia además a transferencias y subvenciones de importes considerables a organismos públicos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no se tuvieron en cuenta para el cálculo del cupo.

133 En este sentido, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último.

134 Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

135 No obstante, como señaló en esencia la Abogado General en el punto 109 de sus conclusiones, y contrariamente a lo que parece sostener la Comisión, el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.

136 En los asuntos principales, las partes están de acuerdo en que las competencias de los Territorios Históricos tienen como límites, en particular, los diferentes principios invocados ante el Tribunal de Justicia y, más concretamente, el de armonización fiscal.

137 Habida cuenta de estos límites, es preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma en particular la Comisión. A este respecto, hay que señalar que esta última no ha explicado sus alegaciones de manera precisa.

138 Por último, en cuanto a la alegación de la Comisión, subrayada en la vista, de que las medidas fiscales controvertidas no se aplican a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos, basta señalar que dicha alegación no puede afectar al análisis precedente, dado que consta que, conforme a lo declarado por el Tribunal de Justicia en el apartado 62 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, las referidas medidas se aplican a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal, ésta tenga competencia.

139 En cualquier caso, no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, tal operación de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce.

140 Procede, pues, concluir que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas".

Un último punto de una relevancia muy grande es el razonamiento que hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre cuál es el ámbito del análisis en el caso vasco, si debemos atender exclusivamente a los Territorios Históricos, a la Comunidad Autónoma del País Vasco, al conjunto de ellos, o a qué entidad debemos referir nuestro análisis para comprobar la existencia de los tres requisitos de autonomía.

Ya apuntamos que la Comisión Europea y algunas entidades recurrentes hicieron mucho hincapié en sus observaciones escritas y orales a la necesidad de referir el análisis exclusivamente a los Territorios Históricos y no al conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con lo que, debido a la concentración de las competencias de gasto en las instituciones comunes, ello podría implicar una pérdida de autonomía de los Territorios Históricos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es tajante al afirmar que el término correcto de análisis es el conjunto formado por la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos, puesto que la autoorganización interna de la misma no puede ser determinante a la hora de analizar si estamos ante una región suficientemente autónoma o no desde la óptica de las normas comunitarias sobre ayudas estatales.

Lo vemos en las propias palabras del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

“65 Como se desprende de la exposición de la normativa nacional reproducida en la presente sentencia, el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo. Por otra parte, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional. Para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, es preciso, sin embargo, determinar qué entidad infraestatal ha de tomarse en consideración a la hora de apreciar el carácter selectivo de una medida tributaria.

66 La Comunidad Autónoma del País Vasco está compuesta por las tres provincias de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los límites de estas provincias coinciden con los de los Territorios Históricos, entidades que gozan de derechos de origen antiguo, denominados fueros, que les permiten percibir y recaudar impuestos. En cambio, otras muchas competencias, en particular en materia económica, son ejercidas por la Comunidad Autónoma.

67 Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada. En efecto, la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que esta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

68 Sin embargo, no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco.

69 Se deduce, en efecto, de las explicaciones proporcionadas al Tribunal de Justicia, que son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la Comunidad Autónoma.

70 Para evitar que se llegue a situaciones incoherentes, este reparto de competencias requiere una estrecha colaboración entre las diversas entidades.

71 Así, en el Estatuto de Autonomía se regulan las competencias de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero se precisan también, en su artículo 41, apartado 2, los principios fundamentales que deben ser respetados por las autoridades forales, sobre los que versa más ampliamente el Concierto Económico.

72 Dicho Concierto Económico, aprobado mediante Ley, fue celebrado entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español. Sin embargo, el referido Concierto no trata únicamente de las competencias de la Comunidad Autónoma, sino que contiene muchas disposiciones relativas a los Territorios Históricos, que son competentes en un gran número de materias tributarias.

73 Una Comisión Mixta controla la correcta ejecución del Concierto Económico. Con arreglo al artículo 61, párrafo primero, del citado Concierto, esta Comisión estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

74 *Del mismo modo, la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa es fiel reflejo de la estrecha cooperación existente entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco. En efecto, según el artículo 63 del Concierto Económico, dicha Comisión está compuesta por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.*

75 *Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos".*

Este corolario va a tener mucha más importancia de la que, a primera vista pudiera parecer, no solo para realizar el análisis de los tres criterios de la autonomía sino también para la propia articulación interna de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos y las posibles diferencias internas de regulación que pudieran existir, como veremos en un apartado posterior.

En resumen, la segunda cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sirvió para ratificar plenamente los criterios establecidos en la sentencia Azores, incluso matizando de alguna forma el requisito de autonomía económica en el sentido de exigir un vínculo directo entre las compensaciones y la medida tributaria que se estuviera analizando para que se pueda predicar que no se cumple este requisito, y sobre todo, para constatar, más allá de toda duda razonable, que el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco encaja perfectamente con esta manera de entender la selectividad regional en el ámbito de la disciplina europea de ayudas estatales, de forma que nos encontramos ante una región lo suficientemente autónoma como para que sea considerada como término válido de comparación y no deba acudir a analizar el conjunto del Estado miembro a los efectos de apreciar la selectividad de una medida¹³⁸.

viii) Gibraltar.

Desde un punto de vista externo, es decir, para los demás Estados miembros que tomaron parte en procedimiento y para la propia Comisión Europea, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 viene a reafirmar en sus propios términos todos y cada uno de los aspectos que ya se fijaron en la sentencia

¹³⁸ Algunos autores como VAUTROT-SCHWARZ ponen de manifiesto que el análisis realizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confunde la determinación del marco de referencia con la propia selectividad de una medida, entendiéndose que el respeto a la estructura constitucional de los Estados miembros que guía la jurisprudencia a partir de la sentencia Azores implica una reformulación del propio concepto de ayuda estatal. VAUTROT-SCHWARZ, C. "Appréciation de la sélectivité d'une mesure fiscale régionale", *Revue de droit fiscal*, núm. 599, 2008, p. 51-55. En mi opinión, eso es así y no es censurable porque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido que buscar un punto de equilibrio entre diferentes principios que apuntan en direcciones diversas y el resultado debe calificarse como satisfactorio desde la perspectiva de la razonabilidad del resultado alcanzado.

Azores, como acabamos de exponer, pero además concretando el aspecto relativo a la necesidad de relación causa a efecto entre las compensaciones financieras y el ejercicio de las competencias fiscales.

Por otro lado, la sentencia ha servido también para impedir la reinterpretación de los requisitos que el caso Azores había establecido y que la Comisión Europea quería revisar con ocasión del análisis de la cuestión prejudicial relativa a los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

No hay un cuarto criterio que se añada o sea preferente a los tres requisitos de autonomía explicitados en el asunto Azores, sino que el cumplimiento de esos tres criterios es suficiente para entender que la entidad infraestatal de que se trate desempeña un papel determinante en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas.

Todos estos aspectos tuvieron un protagonismo muy destacado en la resolución por parte del Tribunal General de la Unión Europea de los recursos interpuestos por el Gobierno de Gibraltar y por el del Reino Unido contra la Decisión de la Comisión que declaraba el régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar como ayuda estatal incompatible con el Tratado, en lo que se refiere a la selectividad regional, que es de lo que nos toca ocuparnos en este momento.

El asunto Gibraltar plantea algunos elementos diferenciales respecto al caso Azores o al de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues aunque comparte con ellos la cuestión de cómo arbitrar un punto de encuentro entre los poderes tributarios regionales y el criterio de selectividad para la determinación de si nos encontramos ante una ayuda estatal o no, incorpora una faceta propia, basada en que el régimen tributario establecido en el Impuesto sobre Sociedades gibraltareño puede constituir ayuda de Estado también por razones materiales, aspecto del que ya nos ocupamos en un apartado anterior al tratar de la selectividad material y que no tiene especial importancia para lo que ahora nos ocupa.

Por lo que a la selectividad regional se refiere, la Comisión aplicó en este caso también la doctrina Saggio y, por tanto, volvíamos a estar en un supuesto en el que la resolución del asunto Azores se revelaba de gran importancia.

La Decisión de la Comisión fue recurrida por Gibraltar y por el Reino Unido y en apoyo de la Comisión había solicitado intervenir el Reino de España, que apoyaba en un principio tanto la posición de la Comisión en el aspecto de la selectividad regional como en el de la material.

Posteriormente, a la vista de los asuntos Azores y de la delicada situación en la que quedaba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la estructura constitucional del Estado, modificó su planteamiento renunciando a sostener la postura de la Comisión en relación con el argumento de la selectividad regional, y manteniendo su oposición a los recursos exclusivamente en lo que a la selectividad material de las medidas se refiere, teniendo presente que otra posición hubiera resultado incoherente con la postura adoptada en los otros asuntos.

Ya hemos comentado que el asunto Gibraltar estuvo esperando en la mesa del Tribunal General de la Unión Europea a que se conociera la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en la cuestión prejudicial relativa a los Territorios Históricos vascos, puesto que no sería hasta el 18 de diciembre de 2008 cuando se hiciera pública la sentencia, algo más de año y medio después de la celebración de la vista oral.

El Tribunal General esperaba, como no podía ser de otra manera, si el Tribunal de Justicia variaba en algo su posición de la sentencia Azores, o si matizaba de alguna manera los requisitos exigidos, máxime teniendo en cuenta que la Comisión estaba defendiendo en la cuestión prejudicial los criterios que había utilizado en el asunto Gibraltar y su adecuación a una sentencia Azores reinterpretada.

Aunque la sentencia del Tribunal General de 18 de diciembre de 2008 en el asunto Gibraltar no mencione expresamente la sentencia de la cuestión prejudicial correspondiente a los Territorios Históricos vascos, hay dos aspectos en los que es tributaria de la misma.

Tras confirmar punto por punto todas las cuestiones que ya había dejado claro el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Azores, en Gibraltar se asegura que no existe ningún criterio adicional para determinar la autonomía además de los tres que había propuesto en su momento el Abogado General Geelhoed, con lo que se quita valor a la argumentación de la Comisión Europea relativa al papel desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas radicadas en su territorio.

En este sentido, el Tribunal General razona como sigue:

“86 En el caso de autos, procede, por tanto, examinar si la reforma fiscal cumple los tres requisitos enunciados en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra. Así pues, es preciso examinar, en primer lugar, si la reforma fiscal fue elaborada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central del Reino Unido, en segundo lugar, si la reforma fiscal fue elaborada sin que el Gobierno central del Reino Unido haya podido intervenir directamente en su contenido y, en tercer lugar, si las consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener para Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Reino Unido.

87 *La tesis de la Comisión según la cual el apartado 66 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, contiene un cuarto requisito, previo y distinto de los tres requisitos enumerados en el apartado 67, a saber, el requisito de que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia, no puede acogerse. En efecto, esta tesis no halla sustento alguno ni en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, ni en las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia (Rec. p. I-7119, puntos 54 y 55).*

88 *Asimismo, el Tribunal de Primera Instancia tampoco puede acoger la tesis defendida por el Reino de España acerca de la existencia de un cuarto requisito que debe añadirse a los tres requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, y que requeriría el encaje de la medida fiscal controvertida dentro de los criterios de armonización que el Derecho comunitario impone a las medidas fiscales adoptadas por el Estado miembro del que dependa la entidad infraestatal de que se trate. Dejando a un lado su carácter impreciso en lo que atañe a la identificación y al contenido de los criterios de armonización a los que alude, dicha tesis no halla sustento alguno en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, y debe, por tanto, rechazarse también".*

Por otro lado, al analizar las posibles compensaciones financieras que el Estado central pudiera realizar para resarcir el efecto que sobre las finanzas gibraltareñas tiene la reducción del Impuesto sobre Sociedades proyectada, la Comisión había insistido en que había que tener en cuenta los pagos relativos al mantenimiento del aeropuerto o la aportación de cantidades para el pago de determinadas pensiones que seguía haciendo el Gobierno del Reino Unido en Gibraltar.

El Tribunal General de la Unión Europea aplica en este caso la exigencia que el Tribunal de Justicia hace en la sentencia de la cuestión prejudicial vasca de que las compensaciones financieras que se pretendan hacer valer para demostrar una falta de autonomía económica deben guardar una relación de causa a efecto con las medidas fiscales aprobadas por la autoridad regional.

Pero da un paso más allá el Tribunal General porque dice que eso no podrá determinarse cuando exista otra finalidad legítima, lógica y suficiente que justifique la compensación, poniendo el ejemplo tanto de la contribución al sostenimiento del aeropuerto, justificando el pago por el uso militar de aeródromo por parte del Gobierno británico, como del pago de pensiones, vinculado a los propios derechos laborales que nada tienen que ver con el ámbito tributario.

Manifiesta incluso el Tribunal General que el hecho de que haya infraestructuras de competencia estatal en la región y sean aportadas cantidades para sufragar su coste no incide en absoluto en la autonomía económica porque la transferencia financiera tiene una fundamentación propia y diferente de la compensación por una hipotética menor recaudación.

La argumentación del Tribunal General en este sentido sigue este razonamiento que transcribimos a continuación:

“106 A continuación, es preciso señalar que el uso del verbo «compensar» por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en apartado 42 *supra*, implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trata. La interpretación propuesta por la Comisión haría que el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*, quedase sin efectos, ya que resulta muy difícil concebir que exista una entidad infraestatal que no reciba apoyo financiero alguno, cualquiera que sea su forma, del Gobierno central.

107 Pues bien, es preciso señalar que las ayudas financieras del Reino Unido a Gibraltar invocadas por la Comisión, se encuentran vinculadas a circunstancias específicas y no tienen ninguna relación de causa a efecto con la reforma fiscal.

108 En efecto, en primer lugar, tal como se desprende de los autos, la financiación por parte del Reino Unido del fondo de seguridad social de Gibraltar desde 1985 está relacionada con los pagos de las pensiones de los nacionales españoles que trabajaron en Gibraltar antes de que las autoridades españolas cerrasen la frontera entre España y Gibraltar durante el período comprendido entre 1969 y 1985.

109 En segundo lugar, tal como se desprende del documento invocado por la Comisión en apoyo de su alegación, las ayudas en apoyo del desarrollo concedidas por el Reino Unido a Gibraltar comprendían el período comprendido entre 1978 y 1986 e iban dirigidas a proyectos relativos al desarrollo de las infraestructuras de Gibraltar, proyectos educativos y proyectos de vivienda.

110 En tercer lugar, tal como se desprende de la Decisión de la Comisión, de 4 de febrero de 2003, relativa al Fondo de capital riesgo y préstamos de las PYME (ayuda N 620/2002, DO C 110, p. 14), la financiación por el Reino Unido de un régimen de aportación de capital de riesgo para las PYME establecidas en el Reino Unido y en Gibraltar, notificada por el Reino Unido el 11 de septiembre de 2002, beneficiaba a las PYME antes mencionadas y a los inversores contemplados.

111 Por último, por lo que respecta a la subvención de la explotación del aeropuerto de Gibraltar, los demandantes sostuvieron en la vista, sin ser contradichos por la Comisión, que dicho aeropuerto fue construido por el ejército del Reino Unido durante la Segunda Guerra Mundial y que seguía siendo un aeropuerto militar, si bien también está a disposición de los usuarios civiles.

112 Habida cuenta de las observaciones que preceden, y a falta de pruebas en contrario aducidas por la Comisión, es preciso señalar que ninguna de las financiaciones anteriormente mencionadas sirve para compensar las eventuales consecuencias financieras que la reforma fiscal tendría para Gibraltar, en el sentido del tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*.

113 Por consiguiente, a falta de elementos que puedan desvirtuar las afirmaciones de los demandantes según las cuales Gibraltar no recibe ningún apoyo financiero del Reino Unido que compense las consecuencias financieras de la reforma fiscal, debe considerarse que en el caso de autos se cumple el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*”.

En consecuencia, el Tribunal General confirma que Gibraltar goza de autonomía total al aplicar los criterios de la sentencia Azores y, por tanto, no puede hablarse de selectividad regional en las medidas fiscales aprobadas por el Gobierno del Peñón en la medida en que tiene autonomía institucional, de procedimiento y económica, al afirma lo que sigue:

“114 Habida cuenta de que se cumplen los tres requisitos de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*, procede concluir que el papel

desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en Gibraltar no es suficiente para permitir considerar que el territorio del Reino Unido constituye el marco de referencia adecuado en el caso de autos. Así pues, el segundo elemento en el que se apoya la conclusión de la Comisión relativa a la definición del territorio del Reino Unido como marco de referencia (véase el apartado 84 supra) carece también de fundamento.

115 En tales circunstancias, es preciso concluir que dicho marco de referencia se circunscribe exclusivamente a los límites geográficos del territorio de Gibraltar, sin que sea necesario examinar las alegaciones de los demandantes acerca de si Gibraltar pertenece al Reino Unido y de la inexistencia de un sistema fiscal común a Gibraltar y al Reino Unido. Dicha delimitación del marco de referencia implica que no puede llevarse a cabo ninguna comparación entre el régimen fiscal aplicable a las empresas establecidas en Gibraltar y el aplicable a las empresas establecidas en el Reino Unido, con el fin de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en favor de las primeras.

116 Del conjunto de las consideraciones anteriores se desprende que la conclusión de la Comisión en la Decisión impugnada relativa a la selectividad regional de la reforma fiscal adolece de un error de Derecho y de apreciación".

Ya sabemos también que tanto el Reino de España como la Comisión Europea recurrieron en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la sentencia del Tribunal General en el asunto Gibraltar, aunque la Comisión renunció a discutir la cuestión de la selectividad regional porque dio por hecho que después de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la cuestión prejudicial sobre las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no iba a permitir margen alguno de modificación de los criterios establecidos en la sentencia Azores.

El Reino de España sí recurrió la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea también por la apreciación del requisito de selectividad regional, pero no tanto por tratar de modificar la doctrina Azores, sino intentando que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determinara que la sentencia Azores sólo es aplicable a una región de un Estado miembro, carácter que no tiene Gibraltar, por tratarse de un territorio en proceso de descolonización conforme a lo dispuesto en la Carta de las Naciones Unidas cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro de la Unión Europea, el Reino Unido.

El Abogado General Sr. Jääskinen publicó sus conclusiones en los asuntos C-106/09 P y C-107/09 P el 7 de abril de 2011 (ECLI:EU:C:2011:215), y lo primero que tiene que abordar es la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales y la jurisprudencia Azores en un supuesto tan particular como el caso de Gibraltar.

Lo resuelve de esta manera:

"54. Con carácter preliminar, hay que recordar que la selectividad regional de una medida fiscal se aprecia en relación con el tipo impositivo normal, esto es, el tipo en vigor en la zona geográfica de referencia. La dificultad con que se encontraba el Tribunal de Primera Instancia en este asunto consistía en determinar si era procedente razonar como lo había hecho la Comisión, al considerar al Reino Unido y Gibraltar como un conjunto, o si debía admitirse que Gibraltar era el ámbito de referencia apropiado.

55. Esta cuestión plantea, a mi entender, un problema de interpretación autónoma del Derecho de la Unión. En efecto, el Derecho primario concedió a Gibraltar un estatuto particular en el ordenamiento jurídico de la Unión. Los efectos jurídicos de ese estatuto respecto a la aplicación de las normas del Derecho de la Unión sobre ayudas de Estado, por lo tanto, no dependen del estatuto de Gibraltar, como se define en Derecho internacional o, aún menos, del definido en el Derecho constitucional del Reino Unido, sino que proceden exclusivamente de una interpretación del Tratado. Ciertamente, el Derecho internacional y el Derecho constitucional de un Estado miembro afectado pueden definir los elementos constituyentes de los hechos jurídicos a los que se aplica el Derecho de la Unión. No obstante, dichos elementos no tienen repercusión alguna en la naturaleza exclusivamente comunitaria de las cuestiones jurídicas sobre las que debe pronunciarse el Tribunal de Justicia al resolver los presentes recursos de casación.

56. En el asunto Azores, la cuestión fundamental consistía en saber si podía considerarse que las reducciones tributarias en cuestión eran una medida de aplicación general a las Azores o si se trataba más bien de una medida selectiva, que confería una ventaja únicamente a los agentes económicos establecidos en las Azores, con respecto a los que operaban en Portugal.

57. Como ha propuesto el Abogado General Geelhoed, la región debe ser autónoma en el sentido institucional, procedimental y económico, para poder considerar que la medida no tiene carácter selectivo. En efecto, en la sentencia Azores, el Tribunal de Justicia consideró que, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. El Tribunal de Justicia ha reiterado estos principios, aportando algunas precisiones en el asunto UGT-Rioja. Respecto al tercer requisito, ha precisado, en particular, que se trataba de la «autonomía económica y financiera».

58. La importancia de la sentencia Azores estriba, de forma incuestionable, en el hecho de que, aun cuando no se refería a un Estado federal que posee una distribución simétrica de las competencias tributarias, el Tribunal de Justicia no declaró que el ámbito de referencia debiera ser necesariamente todo el territorio de un Estado miembro. Por el contrario, admitió que el ámbito de referencia de la normativa tributaria de una entidad regional pudiera corresponder a su propio territorio cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro.

59. Habida cuenta de su estatuto, contemplado en el artículo 299 CE, apartado 4, las normas del Tratado, en particular, las relativas a las ayudas de Estado, se aplican a Gibraltar. Por otra parte, la adhesión del Reino Unido a las Comunidades Europeas fue posible sin que existiera sistema tributario común entre dicho Estado miembro y Gibraltar, que pertenece a un tipo de territorios que tienen una relación específica con la Unión Europea.

60. A la vista de las anteriores consideraciones, considero excluida la posibilidad de que una interpretación de conformidad con el objetivo del Tratado permita exigir al Reino Unido que aplique su propio sistema tributario al territorio de Gibraltar. En cambio, en la medida en que los Tratados no establezcan excepciones para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado en el territorio en cuestión, me parece lógico que los requisitos de la selectividad regional se aprecien con arreglo a los mismos principios que los que se aplican a las otras entidades intraestatales que poseen sus propias competencias tributarias. Esta interpretación, a mi entender, es la única que preserva el efecto útil del artículo 299 CE, apartado 4, interpretado conjuntamente con el principio de que las normas de Derecho de la Unión que regulan las ayudas de Estado se aplican en Gibraltar.

61. Por otra parte, el hecho de que el Tribunal de Justicia nunca antes haya conocido del caso de un territorio de cuyas relaciones se ocupa un Estado miembro no puede bastar, contrariamente a lo alegado por el Reino de España, para excluir de plano la aplicabilidad de la jurisprudencia Azores a Gibraltar.

62. En consecuencia, es preciso dejar constancia de que el Tribunal de Primera Instancia pudo aplicar dicha jurisprudencia al caso de Gibraltar sin que este enfoque, por sí

solo, vulnere uno de los criterios del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. A la luz de estas observaciones generales, puedo emprender el análisis de los distintos motivos invocados por el Reino de España".

Se ocupa posteriormente el Abogado General de las imputaciones que realiza el Reino de España a la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar por entender que no había apreciado bien la concurrencia de los requisitos del asunto Azores en ese caso, y desestima los argumentos del Reino de España en base a los siguientes razonamientos:

“92. Como he señalado más arriba, propongo al Tribunal de Justicia que limite su control de las argumentaciones sobre la interpretación del Derecho nacional por el Tribunal General únicamente a la desvirtuación de los componentes de ese Derecho en la apreciación de los requisitos de la jurisprudencia Azores.

93. De conformidad con esa jurisprudencia, para que una decisión adoptada por una autoridad regional o local pueda considerarse adoptada en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas, es necesario, que concurren los tres criterios de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera.

94. En primer lugar, en cuanto a la autonomía institucional, el Tribunal de Primera Instancia se ha limitado a declarar, en el apartado 89 de la sentencia recurrida, que «las partes principales» reconocen que las autoridades de Gibraltar cuentan, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto distinto. No obstante, el Reino de España cuestiona la existencia de tal acuerdo mediante el empleo de la expresión «acuerdo entre todas las partes» y alega, por su parte, no haberse adherido jamás a la tesis de la autonomía política y administrativa de Gibraltar.

95. Al respecto, se señala que el acuerdo indicado en el apartado 89 de la sentencia recurrida se refiere a las «partes principales». Ahora bien, el Reino de España participó en el procedimiento ante el Tribunal General como coadyuvante, lo que impide tenerlo en cuenta en virtud de dicho acuerdo. El apartado 89 de la sentencia, por lo tanto, no adolece en absoluto de desvirtuación, ya que se basa en la existencia de una convergencia de opiniones entre las partes principales, dato que, por lo demás, no se discute por las otras partes en el recurso de casación que pende ante este Tribunal.

96. Por otra parte, debo señalar el carácter contradictorio del recurso de casación del Reino de España, ya que sostiene, en su cuarto motivo, que Gibraltar no forma parte del Reino Unido, al tiempo que alega, en el sexto motivo, que Gibraltar no dispone de un estatuto político y administrativo distinto del que posee el Gobierno del Reino Unido.

97. En segundo lugar, respecto a la autonomía en materia de procedimiento, el Tribunal, después de recordar las disposiciones pertinentes de la Constitución de Gibraltar, concluyó que los poderes otorgados al Gobernador por los artículos 33 y 34 de dicha Constitución, que nunca han sido ejercidos en materia tributaria, no demuestran la capacidad de intervención directa del Gobierno del Reino Unido en el contenido de la reforma tributaria.

98. A este respecto, recuérdese que los artículos 225 CE, 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y 112, apartado 1, párrafo primero, letra c), del Reglamento de Procedimiento obligan, en particular, a un recurrente, cuando alega la desvirtuación de los datos de prueba por parte del Tribunal de Primera Instancia, a indicar de manera precisa los elementos que en su opinión han sido desvirtuados por éste y a demostrar los errores de análisis que, según su apreciación, han llevado al Tribunal de Primera Instancia a dicha desvirtuación. En efecto, la desvirtuación existe cuando, sin la práctica de nuevas pruebas, la apreciación de los datos de prueba que constan en autos es manifiestamente errónea.

99. Sin embargo, a la vista de las alegaciones del Reino de España, que, en esencia, pretenden cuestionar el sentido de las disposiciones nacionales de que se trata y, en concreto, poner de relieve la hipotética existencia del poder de intervención del Reino Unido, el Tribunal General no puede constatar alteración alguna del sentido preciso de la Constitución de Gibraltar.

100. Finalmente, respecto a la autonomía económica y financiera, cabe señalar que se desprende claramente de la jurisprudencia que, para que no concorra el tercer requisito de la jurisprudencia Azores, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades competentes y los importes puestos a cargo del Estado. Por consiguiente, el Tribunal de Primera Instancia se basó, con arreglo a Derecho, en el apartado 106 de la sentencia recurrida, en dicha interpretación de la sentencia Azores.

101. Por otra parte, en el mismo motivo, el Reino de España no invoca dato alguno que pueda demostrar la desvirtuación de los datos examinados por el Tribunal de Primera Instancia en los apartados 108 a 113 de la sentencia recurrida, y que le sirvieron de fundamento para llegar a la conclusión de que, a falta de prueba en contrario aportada por la Comisión, Gibraltar no recibía apoyo financiero alguno del Reino Unido, con objeto de compensar las consecuencias financieras de la reforma fiscal.

102. Habida cuenta de lo anterior, propongo que el sexto motivo se desestime en su integridad, por infundado”.

Y por último en lo que a la selectividad regional nos interesa, el Abogado General también desestima claramente la petición del Reino de España de que en la jurisprudencia Azores hay que identificar un cuarto requisito en base a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo había hecho en la sentencia de la cuestión prejudicial sobre las Normas Forales vascas, en los siguientes términos:

“105. En su séptimo motivo, el Reino de España intenta demostrar que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho en el apartado 88 de la sentencia recurrida. El Reino de España considera, al respecto, que del apartado 47 de la sentencia Azores resulta un cuarto requisito, que se añade a los tres señalados por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia.

106. En la sentencia UGT-Rioja, el Tribunal de Justicia rechazó que existiera un cuarto requisito, en aquella ocasión, previo a la aplicación de los tres criterios señalados en la sentencia Azores. El Tribunal de Justicia declaró allí que «los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo son los requisitos de autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento y autonomía económica y financiera, precisados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada».

107. Procede concluir, a partir de lo anterior, que el cuarto requisito que el Reino de España cree poder derivar de la sentencia Azores nunca ha sido establecido por el Tribunal de Justicia. En consecuencia, propongo desestimar por infundado el motivo séptimo”.

Ahora bien, pese a todas las razones expuestas por el Abogado General, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no acepta analizar los apartados del recurso de casación del Reino de España relativos a la selectividad regional porque ya ha resuelto casar la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea a causa de la interpretación incorrecta que había hecho el Tribunal General de la selectividad material, con lo que no dedica ni una sola línea de su sentencia de 15 de noviembre de 2011 a este asunto. Y cuando resuelve los recursos planteados ante el Tribunal General de la Unión Europea como consecuencia de haber casado la sentencia, tampoco hace referencia alguna a la selectividad regional tal y como la había conceptualizado la Decisión de la Comisión en la medida en que había declarado ya que el régimen tributario de Gibraltar constituía una ayuda estatal por razón de selectividad material.

El razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto es el siguiente:

183 Mediante su primer motivo, las partes demandantes en primera instancia sostienen que la Decisión controvertida infringió el artículo 87 CE, apartado 1, en la medida en que declaró la selectividad regional del proyecto de reforma fiscal.

184 A este respecto, es preciso recordar que se desprende de los apartados 86 a 108 de la presente sentencia que el proyecto de reforma fiscal es materialmente selectivo, ya que concede ventajas selectivas a las sociedades extraterritoriales.

185 Esta afirmación permite, por sí misma, justificar la parte dispositiva de la Decisión controvertida, en virtud de la cual el proyecto de reforma fiscal constituye un régimen de ayudas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que el Reino Unido no está autorizado a ejecutar.

186 En estas circunstancias, el primer motivo de las demandantes en primera instancia, relativo a la selectividad regional, en la medida en que no cuestiona la existencia de ventajas selectivas materiales, no puede llevar a la anulación, aun parcial, de la Decisión controvertida [véase, por analogía, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1998, Antillas neerlandesas/Consejo, C-159/98 P(R), Rec. p. I-4147, apartado 111].

187 De este modo, es obligado declarar que el primer motivo, aun cuando estuviera fundado, no puede llevar a la anulación de la Decisión controvertida y que, por lo tanto, es inoperante".

Cabría preguntarse si se puede extraer alguna consecuencia indirecta de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2008 para el supuesto de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pese a que luego esa sentencia haya sido casada, en la medida en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha entrado a discutir ninguno de los razonamientos que realizaba el Tribunal General en lo que a la selectividad regional se refiere.

La respuesta debe ser necesariamente positiva porque el Tribunal General ha mostrado cómo entiende el Tribunal de Luxemburgo que se tienen que aplicar en un caso concreto los criterios para determinar si determinadas compensaciones financieras pueden suponer una merma de la autonomía económica o no de la entidad infraestatal de que se trate, y además lo hace aplicando específicamente el razonamiento que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había empleado en la cuestión prejudicial vasca.

Además, da la casualidad de que las transferencias financieras que se han puesto como ejemplo por las entidades recurrentes contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades de constituir compensaciones que permiten al País Vasco mantener un menor nivel impositivo y, por tanto, que deberían implicar la pérdida de la autonomía económica del mismo, guardan una gran similitud con las que fueron objeto de análisis por el Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar.

Por ello, el valor jurídico de esa sentencia para el caso de los Territorios Históricos vascos es muy grande, ya que no estamos ante una aplicación del análisis de la autonomía económica que realice una parte interesada, ni tan siquiera el que pueda

realizar la Comisión, sino que quien muestra a todos los Tribunales de todos los Estados miembros cómo se debe aplicar la doctrina europea sobre ayudas estatales en relación con la fiscalidad regional directa es el propio Tribunal General de la Unión Europea, por lo que la manera en cómo razona respecto a la presencia de compensaciones financieras en el caso de Gibraltar debe inspirar a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros cuando acometan una tarea similar.

La conclusión que puede alcanzarse en este punto es que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco resisten perfectamente el análisis siguiendo la metodología aplicada por el Tribunal General de la Unión Europea en relación con todas las transferencias financieras que puedan existir en estos momentos por parte de la Administración del Estado, y en ninguno de los casos podría determinarse una relación de causa a efecto entre esa transferencia financiera y la reducción del Impuesto sobre Sociedades que hayan podido acordar los Territorios Históricos en determinados momentos.

En consecuencia, esta sentencia del Tribunal General de la Unión Europea apuntala todavía más, de una forma indirecta, la conclusión de que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen los tres requisitos de autonomía exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para considerar que sus disposiciones fiscales son normas generales y no ayudas estatales.

ix) La jurisprudencia interna.

En el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco solamente quedaba pendiente un paso por darse en la sucesión de acontecimientos, que pasaba porque el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco resolviera los recursos contencioso-administrativos interpuestos por las Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja y por la Unión General de Trabajadores de La Rioja en relación con las Normas Forales aprobadas entre 2005 y 2007 por las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos, incluyendo las relativas a la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades de 2007, que fijaron un tipo impositivo general del 28 por 100, que sigue siendo el actualmente vigente por haberse mantenido en la reforma integral del Impuesto sobre Sociedades abordada por medio de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Los procedimientos internos estaban suspendidos justo antes del trámite de dictar sentencia a la espera de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en la cuestión prejudicial, y en cuanto la misma fue recibida, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dio los pasos necesarios para dictar su resolución.

Lo primero que hizo fue comunicar por providencias a las partes que había fijado ya la fecha para votación y fallo de los recursos, ante lo que las entidades recurrentes manifestaron su protesta pues querían resucitar trámites probatorios en el procedimiento para demostrar que el Cupo encerraba compensaciones ocultas y que existían otro tipo de transferencias financieras que reducían la autonomía económica de los Territorios Históricos vascos, intentando aprovechar los aspectos en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había dicho que podría ser necesaria algún tipo de actividad indagatoria por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales a la hora de aplicar su doctrina.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con buen criterio, desestimó estas reclamaciones alegando que el procedimiento estaba concluso para sentencia y que no podía en este momento la parte recurrente introducir nuevas cuestiones o reformular su demanda por imperativo del principio de congruencia procesal y por aplicación del principio dispositivo que rige también en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Finalmente, el 22 de diciembre de 2008 dictó la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco diecisiete sentencias en otros tantos procedimientos, que fueron publicadas el día 23 de diciembre de 2008¹³⁹, mediante notificación personal a los procuradores de todas las partes personadas, convocados expresamente en unidad de acto como en los grandes acontecimientos judiciales y para tratar de preservar la igualdad en el acceso a las resoluciones para todas las partes intervinientes.

Quedaba pendiente de resolver un pleito relativo a la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia que aprobó la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades de 2007, cuya sentencia no podía dictarse en esa fecha porque todavía quedaban trámites pendientes de realizar, al tratarse del procedimiento más reciente de todos los que estaban en curso, pero por sentencia de 17 de abril de 2009 se ha resuelto también ese recursos en términos idénticos a los demás que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco falló el día 22 de diciembre de 2008.

¹³⁹ El detalle de cada uno de los aspectos a los que prestan atención estas sentencias lo he desarrollado en ALONSO ARCE, I. **El respaldo europeo al Concierto Económico vasco: análisis comparativo de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 respecto a diversos recursos contra la normativa foral de Bizkaia del Impuesto sobre Sociedades**, Academia Vasca de Derecho, Bilbao, 2009. Por su parte, LARRAZÁBAL pone el énfasis en que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 y las posteriores del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco aplicando la doctrina establecida en ella habían desactivado uno de los dos problemas fundamentales que encaraba en aquel entonces el Concierto Económico, su cuestionamiento en base a la normativa de ayudas estatales por selectividad regional, pero dejaban pendiente la necesidad de superar el déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales, pues todavía no se había aprobado la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. LARRAZÁBAL BASAÑEZ, S. "Los retos del Concierto Económico Vasco tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm 17, 2009, p. 37-84.

Posteriormente se presentaron nuevos recursos contra disposiciones aprobadas en 2008 y 2009, como hemos tenido ocasión de analizar en el apartado dedicado a la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos vascos, tramitados íntegramente o casi íntegramente con posterioridad a que se conociera la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, y en ellos pudieron aportar todos los medios de prueba que convinieran a su Derecho las entidades recurrentes, pero tampoco en esos casos han tenido mayor fortuna porque no han estado en disposición de probar en ningún supuesto que existan compensaciones que guarden relación de causa a efecto con una reducción de los tipos de gravamen o con la adopción de otras medidas tributarias en ejercicio de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos vascos, entre otras cosas, porque no existen.

Todas estas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que se emiten justo después de conocerse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea derivada de la cuestión prejudicial tienen como común denominador desestimar íntegramente todos los recursos interpuestos contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

Todas las sentencias parten de entender que no resulta aplicable en estos momentos la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, con lo que restan desde este mismo punto valor a los argumentos basados en esa sentencia que habían pretendido hacer valer las partes recurrentes.

Pero, como no podía ser de otra manera, centran su análisis en los tres criterios de autonomía exigidos por la jurisprudencia de la Unión Europea para valorar si nos encontramos con entidades suficientemente autónomas y normas generales, o si, por el contrario, las Normas Forales constituyen ayudas de Estado por un criterio de selectividad regional y debieran haber sido de comunicación previa a la Comisión Europea para obtener su declaración de compatibilidad con el mercado interior antes de su aplicación efectiva.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco parte del esquema que había planteado en los Autos de remisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y va reafirmando su parecer sobre la concurrencia de los tres tipos de autonomía en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, haciendo especial referencia a las dudas que había planteado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Teniendo presente, por tanto, que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco concluye que los Territorios Históricos gozan de autonomía total en el sentido de la sentencia Azores, entiende que estamos ante normas generales que escapan a la disciplina europea de las ayudas estatales y, por tanto, que no pueden ser anuladas por ese motivo.

Posteriormente, va desgranando también los diferentes argumentos de Derecho interno que habían sometido algunas de las partes a la consideración del Tribunal, pero todos ellos van decayendo ante la ausencia de justificación del incumplimiento o de la transgresión de los límites del Concierto Económico, restaurando en este punto la situación en la que se había movido la impugnación judicial de las Normas Forales relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

A través de esas sentencias, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco despeja definitivamente las dudas que pudieran existir en relación con la autonomía institucional, que entiende concurrente de forma indiscutible en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, como por otra parte, también lo había hecho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al analizar la disposición adicional primera de la Constitución, el Estatuto de Autonomía de Gernika y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

También afirma sin lugar a dudas que concurre autonomía de procedimiento en el caso de los Territorios Históricos vascos, al tener en cuenta que ni los mecanismos recíprocos de conciliación con el Estado, ni el control judicial al que se someten las Normas Forales, ni tampoco el contenido de los límites materiales establecidos en el Concierto Económico al poder tributario foral, suponen la mínima reducción de la autonomía de procedimiento de los Territorios Históricos.

En relación con este último extremo, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, acogiendo la formulación de la Abogada General y de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, dan la vuelta al argumento anulatorio que había ido desarrollándose por la jurisprudencia interna.

El Tribunal de Luxemburgo ha establecido ahora que, si los Territorios Históricos respetan los límites establecidos en el Concierto Económico, no se podrá cuestionar su autonomía total y, por tanto, no estaremos en el ámbito de las ayudas estatales por un motivo de selectividad regional.

Esto supone dar un giro de ciento ochenta grados a la situación anterior, en la que se había llegado a asimilar el carácter de ayuda de Estado con la automática vulneración de los límites del Concierto Económico, como resultaba de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 y de las recaídas en relación con las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión de 1988 o de Medidas para la Reactivación Económica de 1993, de las que ya hemos hablado.

Antes solo bastaba con acudir a la vulneración del Derecho de la Unión Europea para entender automáticamente vulnerados los límites internos del Concierto Económico, pero ahora se pone el acento en que solo cuando se demuestre previamente que se han vulnerado los límites internos establecidos en el Concierto Económico podremos cuestionarnos la relevancia europea de la cuestión, se entiende siempre desde la perspectiva de la selectividad regional de las posibles ayudas estatales.

Y esto es mucho más importante de lo que pudiera parecer, porque el Tribunal Supremo había encontrado en las vulneraciones del Derecho de la Unión Europea el pretexto para entender superados los límites establecidos en el Concierto Económico, sin necesidad de tener que analizar esta última cuestión, lo que se había convertido en una auténtico galimatías jurídico y probatorio dado el carácter de conceptos jurídicos altamente indeterminados de esos límites.

Ahora el atajo se ha cerrado definitivamente, ya que es preciso entrar en ese laberinto de demostrar la violación de los límites establecidos en el Concierto Económico para poder cuestionarse la relevancia europea a efectos de la normativa de ayudas estatales de las disposiciones correspondientes.

Pero además, este segundo paso se convierte en totalmente innecesario porque si se ha demostrado que los límites internos han sido traspasados, desde el punto de vista interno no hay motivo alguno para seguir indagando si es preciso considerar las medidas como ayudas estatales o no, porque ya sería suficiente con la violación de los límites de la concertación para declarar la nulidad de las disposiciones correspondientes.

Por tanto, el círculo se ha cerrado y queda fuera de la discusión en todo caso el carácter o no de ayudas estatales de las medidas tributarias, pues es innecesario totalmente plantearse ya que, al depender su conceptualización de una transgresión de los límites internos, la constatación de esta última agota el análisis y supondría la expulsión del ordenamiento jurídico de la normativa correspondiente.

Por último, en lo que respecta a la autonomía económica, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco aclara que el régimen del Cupo no supone ninguna

compensación para los Territorios Históricos y, por tanto, y despejada la duda sobre la relevancia que pudiera tener la reserva de competencias exclusivas al Estado en materias relativas a la ordenación económica, no encuentra ninguna razón para negar la autonomía económica de los territorios forales.

Podríamos cuestionarnos, entonces, si quedaba alguna cuestión pendiente de resolver por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos vascos en su relación con el ordenamiento de la Unión Europea en el ámbito de las ayudas estatales por causa de la selectividad regional.

La respuesta debe ser negativa, en la medida en que si integramos las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 (Azores) y de 11 de septiembre de 2008 (cuestión prejudicial), la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2008 (Gibraltar) y las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 y 17 de abril de 2009 (sentencias internas), tendremos en ellas las respuestas y los criterios precisos para resolver cualquier impugnación que pueda plantearse contra la normativa foral.

De hecho, las Comunidades Autónomas de Castilla y León y de La Rioja han interpuesto los correspondientes recursos contencioso-administrativos contra las Normas Forales que han aprobado los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco a lo largo del año 2008 para adaptar la regulación del Impuesto sobre Sociedades a la recientemente aprobada reforma de la normativa mercantil y contable y para hacer frente a la coyuntura económica que se estaba viviendo en aquellos tiempos, lo mismo que hizo la Comunidad Autónoma de La Rioja contra la Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010, como hemos podido comprobar en el apartado dedicado a la litigiosidad judicial en relación con las Normas Forales fiscales.

En esos recursos, habían planteado de una manera mucho más concreta intentos por demostrar que el coeficiente de imputación del Cupo está infravalorado o que existen compensaciones financieras ocultas que permiten a los Territorios Históricos mantener una regulación del Impuesto sobre Sociedades más beneficiosa que la vigente en territorio de régimen común.

Sin perjuicio de que las normas procesales exigen a quien eso quiere demostrar que lo pruebe fehacientemente, parecía, *a priori*, bastante difícil que las entidades recurrentes pudieran aportar pruebas de que entre esas presuntas compensaciones ocultas en el régimen del Cupo y la reducción del Impuesto sobre Sociedades en el País

Vasco mediase una relación de causa a efecto que pudiera resistir los criterios aplicados por el Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar, que incluso habían sido dados por buenos por la propia Comisión Europea al no recurrir en casación estos extremos de esa sentencia.

Por otra parte, el Abogado del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue lo suficientemente claro en su exposición en relación con la cuestión prejudicial al afirmar que el Gobierno de España entiende que no existe ningún mecanismo de compensación en el actual ordenamiento jurídico que resarza a los Territorios Históricos de su hipotética menor recaudación derivada del ejercicio de sus competencias fiscales, y por ello, si no existe algo, difícilmente podrá probarse su existencia.

En realidad, las puertas que parecía abrir la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 a una indagación posterior de ciertos elementos de hecho, estaban cerradas¹⁴⁰. Consistían mucho más en un esfuerzo por establecer criterios para el futuro para otros Tribunales o incluso para el propio Tribunal General de la Unión Europea que mandatos relacionados con la situación concreta de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que la propia Abogada General y la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asumían que, de la explicación teórica del modelo, no se podía deducir ningún mecanismo que permitiera afirmar una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos vascos.

En cualquier caso, las entidades recurrentes no se conformaron con la opinión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y recurrieron en casación ante el Tribunal Supremo las sentencias de 22 de diciembre de 2008 y de 17 de abril de 2009, lo mismo que harían posteriormente con las que han resuelto los últimos recursos interpuestos contra las Normas Forales aprobadas en 2008 y 2009, los últimos previos a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que ha supuesto la reserva de competencia para analizar las Normas Forales fiscales al Tribunal Constitucional por medio de los procedimientos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica, para cuya interposición no tienen legitimación las entidades de las Comunidades Autónomas limítrofes con la Comunidad Autónoma del País Vasco que venían impugnando ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco últimamente las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴⁰ Algunos autores habían puesto de manifiesto esta posibilidad, ya que, por ejemplo, RUIZ entendía lo siguiente: "todos los elementos del test tripartito de autonomía son suficientemente confusos para poder negar la selectividad de la medida si se llevan a su último extremo. El margen de actuación del intérprete es así considerablemente amplio". RUIZ ALMENDRAL, V. "¿Vuelta a la casilla de salida?: el concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 28, 2008, p. 522.

En sus recursos de casación, las entidades que habían cuestionado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el carácter de ayudas estatales por selectividad regional de las Normas Forales vascas del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la aplicación de la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, planteaban al Tribunal tres aspectos diferentes:

a) Por un lado, pretendían que el Tribunal anulara las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco porque no se había realizado por parte del Tribunal una nueva actividad probatoria después de conocerse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 en relación con los aspectos que el Tribunal de Luxemburgo determinaba que debían ser contrastados por el Tribunal nacional a los efectos de acreditar si concurría la autonomía de procedimiento y la autonomía económica en los Territorios Históricos vascos.

b) En segundo término, los recurrentes en casación plantean una desautorización de la propia doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al intentar que el Tribunal Supremo determinase que no se cumplían en el caso de los Territorios Históricos vascos ninguno de los tres criterios de autonomía establecidos en la sentencia Azores, ni la institucional, ni la de procedimiento, ni la económica.

Para ello, parten de una premisa que no puede compartirse porque supone pasar por alto un elemento sobre el que sí se ha pronunciado con carácter definitivo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de septiembre de 2008, el término de comparación a efectos de ayudas estatales en el caso del Concierto Económico, que el Tribunal situó en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos y que los recurrentes quieren tratar por separado.

Desde la perspectiva de las entidades recurrentes en casación, el reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales se realiza a favor exclusivamente de los Territorios Históricos vascos, por lo que solamente debe tenerse en cuenta su ámbito, y no el de la Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar si cumplen los requisitos de autonomía de la sentencia Azores.

A partir de esta premisa, pasan a discutir cada uno de los criterios de autonomía, llegando a la conclusión de que no se cumple ninguno, cuando la autonomía institucional no podía cuestionarse tampoco ante el Tribunal Supremo porque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había declarado expresamente que los Territorios Históricos vascos gozaban de autonomía institucional.

Es más, en lo que a la autonomía económica se refiere, insisten sobremanera en la opacidad que, en su opinión, existe respecto al cálculo del Cupo, de lo que infieren además una subvaloración del mismo, que, en su opinión, implica una compensación indirecta hacia los Territorios Históricos vascos que permite constatar la ausencia de autonomía económica, aunque las consideraciones que realizan se basan en los mismos documentos y argumentos que ya habían expuesto, sin éxito, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la cuestión prejudicial.

Y como consecuencia de esta asunción y de este razonamiento, acaban entendiendo que no estamos ante una región suficientemente autónoma, y por lo tanto, el término de comparación sería el Estado y, en consecuencia, pasan a repetir el análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, aplicando idéntica metodología, y llegan a la conclusión de que deben anularse las disposiciones recurridas por constituir posibles ayudas estatales y no haber seguido el procedimiento de notificación a la Comisión Europea previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

c) Un último grupo de argumentaciones vuelven la vista al ordenamiento interno, pero no tanto a las reglas de armonización previstas en el Concierto Económico, sino a la violación que, a su juicio, suponen las Normas Forales de diversos preceptos constitucionales que garantizan la unidad del Estado, aunque ciertamente el esfuerzo dialéctico que realizan los recurrentes es escaso y no podemos encontrar en estos apartados de los recursos de casación más que afirmaciones voluntaristas carentes de soporte probatorio.

El Tribunal Supremo analizó conjuntamente todos los recursos planteados, aunque cada uno de ellos seguía su curso procedimental separado e independiente, e incluso tenía el correspondiente Magistrado ponente, pero dada la conexión entre todos los recursos y la importancia del pronunciamiento que fuera a realizar el Tribunal, sería el pleno de la Sección Segunda de la Sala Tercera el que resolvería todos los recursos, con fundamentaciones sustancialmente iguales y con idéntico resultado, la desestimación íntegra de todos los recursos planteados contra las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Se dieron a conocer todas las sentencias, como hemos visto en el apartado dedicado a exponer la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en ejercicio de la autonomía normativa que, en materia de fiscalidad directa, les reconoce el Concierto Económico, los días 30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012, y a partir de ellas podemos obtener una idea clara de la doctrina jurisprudencial definitiva del Tribunal Supremo

respecto a las normas europeas sobre ayudas estatales, al criterio de selectividad regional y a la aplicación de las mismas al Concierto Económico y a las Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos vascos.

El Tribunal Supremo resuelve los tres motivos de impugnación de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentido negativo, es decir, quitando la razón a los recurrentes y confirmando la doctrina que había establecido el Tribunal vasco como consecuencia de la aplicación de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 11 de septiembre de 2008.

En lo que se refiere a la omisión de la realización de más trámites en el curso de los procedimientos por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para comprobar las dudas que finalmente planteaba el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que difería a la comprobación por parte del Tribunal remitente, el Tribunal Supremo confirma nuestra visión de que realmente no había dejado cuestiones pendientes de resolver o de contrastar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino que la técnica utilizada en su sentencia tenía que ver con el propio procedimiento prejudicial en el que se desenvolvía su conocimiento, que le impide al Tribunal de Luxemburgo resolver las cuestiones controvertidas de manera definitiva, ya que su papel en ese tipo de procedimientos prejudiciales, conforme a lo previsto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se limita a fijar los criterios que debe seguir el Tribunal del Estado miembro de que se trate al aplicar el Derecho de la Unión.

Así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 631/2009¹⁴¹, interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 793/2007, interpuesto por esa misma Comunidad Autónoma contra la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, podemos leer lo siguiente al respecto de esta cuestión:

“SEGUNDO.- Comenzando por el examen del primer motivo, conviene recordar, ante todo, que el art. 88.2 de la ley Jurisdiccional exige como requisito indispensable, para que la infracción procesal pueda ser alegada como motivo casacional, que de la misma, cuando se trate de una norma que rige los actos y garantías procesales, se derive indefensión y se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia, de existir momento procesal para ello, razón por la que, salvo en los supuestos en que la infracción se produzca en la sentencia o en los supuestos de falta de citación para juicio de algún interesado que desconozca la existencia de aquél, dicho requisito ha de cumplirse, bien por la vía del recurso de súplica (ahora reposición) o, si ello no fuese posible, en el acto mismo de la vista o en el escrito de conclusiones, como se recoge en las sentencias de 15 de Enero de 2004

¹⁴¹ En nuestra exposición vamos a tomar como ejemplo de la posición del Tribunal Supremo el razonamiento de las sentencias de 3 de abril de 2012 (recurso 631/2009) y de 30 de marzo de 2012 (recurso 629/2009) porque recogen la práctica totalidad de los argumentos del Tribunal en el conjunto de resoluciones publicadas en esas fechas, por lo que no es preciso prestar atención al resto de resoluciones, que básicamente reproducen los mismos criterios que éstas.

(rec. 674/2000), de 27 de Enero de 2004 (rec. 6322/1999)y de 6 de Abril de 2005 (rec. 6324/2001), entre otras.

Esto sentado, la recurrente parte de que en la fecha en que se formula la demanda no se había publicado aún ni siquiera la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de Septiembre de 2006, Portugal/Comisión, (C-88-/03), relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, y que hace referencia a los tres requisitos precisados por el Tribunal de Justicia en el apartado 67: autonomía institucional, de procedimiento y económica, agregando que contra la providencia de 20 de octubre de 2008, por la que señalaba para la votación y fallo del procedimiento el día 23 de octubre de 2008, se interpuso recurso de súplica, extremos que no resultan ser ciertos.

En efecto, en el presente caso, el recurso contencioso administrativo se presentó el 11 de Junio de 2007 y, por tanto, con posterioridad a la publicación de la referida sentencia de 6 de septiembre de 2006 , en la que se trata por primera vez el problema de la posible consideración como ayuda de una reducción de tipos de gravamen acordada por una Hacienda territorial dotada de autonomía, declarando que no existen ayudas, sino medida tributaria de carácter general, cuando se cumplen los requisitos a que se refería el apartado 67, aunque en ese caso se desestimó el recurso de anulación interpuesto por el Gobierno portugués porque existía un sistema de compensación a cargo del Estado.

Por otra parte, basta examinar las actuaciones para comprobar que la parte, ante la providencia que fijaba la fecha del señalamiento y fallo, no interpuso recurso de súplica.

Con independencia de lo anterior, y a pesar de que en la instancia se suscitó la incidencia de la sentencia de 6 de Septiembre de 2006, la recurrente no propuso prueba alguna, habiendo tenido además la posibilidad de efectuar observaciones ante el TJCE en los asuntos prejudiciales C-428/06 a C-434-/06, por lo que no cabe hablar tampoco de indefensión.

En todo caso, y como señala la Sala de instancia, acertadamente, la remisión que efectúa al órgano judicial interno la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de Septiembre de 2008 no puede ser entendida como un reenvío por parte del Tribunal comunitario de nuevas cuestiones, dudas o planteamientos que debe abordar en una perspectiva de intercomunicación o reciprocidad de actuaciones, que obliga a emprender una instrucción de oficio para resolver sobre los supuestos de hecho inciertos, al margen de los que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las alegaciones y pruebas contenidas en el proceso, al ser el TJUE sólo un Tribunal que asiste al órgano judicial interno exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho Comunitario que se le someten y que deja al Tribunal remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de esa interpretación.

Por lo expuesto, procede desestimar el primer motivo".

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2012, dictada en el recurso de casación 629/2009, interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 398/2006, interpuesto por esa misma Comunidad Autónoma contra el Decreto Foral 10/2006, de 7 de febrero, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, desarrolla de una manera más prolija este argumento, en base a las siguientes consideraciones:

"2. En el fondo del motivo de la Comunidad Autónoma recurrente subyace una cuestión de índole procesal, a saber: la de si tras una sentencia del TJUE dictada en el marco del mecanismo prejudicial establecido en el artículo 234 del Tratado de la Unión Europea existe o no un derecho a ser oídas las partes litigantes.

La respuesta, a juicio de la Sala, debe ser negativa.

En primer lugar, porque no existe disposición procesal en la LJCA --tampoco en la LEC-- que obligue a un tribunal interno a tener que dar traslado a las partes litigantes para

"comentar" o "interpretar" una sentencia prejudicial del TJCE dictada tras utilizar dicho tribunal el mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 TCE sobre interpretación de Derecho comunitario.

El tenor literal de artículo 61 LJCA permite constatar que dicha disposición se limita a reconocer al órgano jurisdiccional una potestad bien de acordar el recibimiento a prueba, antes de pasar al periodo de conclusiones (apartado 1), bien de disponer, finalizado el periodo de prueba, la práctica de las pruebas que estime oportunas hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia (apartado 2).

Así pues, la facultad de ordenar pruebas a que se refiere el artículo 61 LJCA (o de no ordenar pruebas pese la petición en tal sentido por una de las partes en un proceso) es necesariamente una facultad discrecional-no una obligación- de los Jueces y Tribunales y, por tanto, es inimpugnable.

En segundo lugar, esa discrecionalidad del juzgador resulta incompatible con un supuesto deber de ordenar la práctica de diligencias para mejor proveer.

A este respecto, cabe invocar la jurisprudencia reiterada en el sentido de que las diligencias para mejor proveer no constituyen un derecho de las partes, sino una facultad del Tribunal (por todas, sentencia de este Tribunal Supremo, Sala 3ª Sec. 5ª, de 12 de mayo de 2006, rec. 3748/2003, FJ 3º).

Cabe añadir a lo anterior que, en el caso concreto, el pleito, además, se encontraba concluso para sentencia cuando la aquí recurrente pretendía en instancia "plantear prueba".

En tercer lugar, hacemos nuestro el argumento de la Sala de instancia, expuesto en su Auto de 10 de noviembre de 2008 (FJ 1º), desestimando el recurso de súplica interpuesto por la aquí recurrente contra una Providencia de 20 de octubre de 2008: "(...) ninguna indefensión se les puede seguir a las partes por la circunstancia de que no se adopten por la Sala decisiones respecto de un actual recibimiento a prueba de oficio, o sobre una sobrevenida instrucción respecto de supuestos hechos novedosos, que a estas alturas alterarían la estructura del proceso y que, incluso de ser posibles, estarían fuera de la disponibilidad de las partes, pues ni en la legalidad ordinaria ni en la constitucional cuentan aquéllas con el derecho a exigir trámites inexistentes, y la tutela judicial efectiva se ha de producir mediante el desarrollo del proceso configurado por las leyes y no mediante aquel otro, ficticio o hipotético, que resulte más conveniente o deseable para los intereses procesales de los litigantes.

Es por ello de rigor señalar que en un proceso concluso en todas sus fases, y que ha contado, por demás, con nuevas audiencia de parte sobre elevación de una cuestión prejudicial al TJCE, que, llevada a cabo, ha supuesto asimismo la directa intervención de la entidad institucional recurrente ante dicho Tribunal comunitario, lo único que puede y debe ordenar el Tribunal nacional sentenciador tras obtener la respuesta prejudicial mencionada es el hito final conducente al dictado de la sentencia que le corresponde emitir.

Y frente a ello no cuenta con ninguna virtualidad aludir a supuestos mandatos o requerimientos de llevar a cabo investigaciones o nuevas instrucciones que resultarían de la sentencia del citado TJCE pues, al margen de lo que haya de ser materia de más completo examen en la sentencia a dictar en el presente proceso, tal punto de vista obedece a una infundada y errónea apreciación de la parte recurrente, carente de todo respaldo en la sentencia misma que invoca y ajena a la más elemental lógica que preside las relaciones entre ambos Tribunales en torno a las referidas consultas prejudiciales".

En este mismo sentido decía la sentencia recurrida del TSJPV en su Fundamento de Derecho Tercero que (...) desconoceríamos plenamente el sentido y finalidad de las consultas prejudiciales del artículo 234 TCEE (sic) si entendiésemos que el procedimiento incidental ante el Tribunal de Justicia de la CE es el principal, y que dicha institución es el juzgador último de las cuestiones del presente litigio y quien mediante "mandatos" dirigidos a este órgano judicial interno le está requiriendo a investigar nuevos hechos, debiendo éste emprender una instrucción judicial de oficio para, en suma, resolver sobre los supuestos de hecho inciertos que de ello resultan, al margen de lo que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las pruebas y alegaciones contenidas en el proceso.

Con ello se pretendería que, a raíz de la respuesta prejudicial, se inicie un nuevo litigio diferente del ya concluso y pendiente de sentencia y que sea incluso la Jurisdicción Contencioso-Administrativa revisora la que lleve a cabo pesquisas o sondeos inciertos sobre meras hipótesis de hecho y fundamentos, so capa de indefensión a la parte recurrente, que,

no obstante, habría que recordar que ha intervenido en todas las fases alegatorias y eventualmente probatorias del presente proceso; ha sido oída y ha podido sostener lo conveniente acerca del planteamiento de la cuestión prejudicial y que ha sido igualmente parte interviniente ante el TJCE."

Por lo demás, la invocación al artículo 435 de la LEC que hace la recurrente no resulta pertinente. En efecto, no se está ante "hechos nuevos" tras la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008.

En conclusión, el primer motivo de casación, dirigido a devolver las actuaciones al Tribunal de instancia "con el fin de que la Sala de instancia resuelva sobre el recibimiento y práctica de la prueba", carece manifiestamente de fundamento".

Vemos que el Tribunal Supremo descarta que en los recursos que dieron lugar a la tramitación de la cuestión prejudicial y en los que tenían conexión con los mismos, que fueron resueltos por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el 22 de diciembre de 2008 y el 17 de abril de 2009 debiera realizarse por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ninguna actividad procedimental posterior al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las dudas de aplicación de la sentencia Azores y del Derecho de la Unión Europea que le había remitido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

En realidad, ya constatamos anteriormente que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tenía claro, en principio, que la sentencia Azores y los criterios de autonomía que en ella se contenían se aplicaban al caso de los Territorios Históricos vascos y daban lugar a que se les considerase como entidades suficientemente autónomas a los efectos de la apreciación del criterio de selectividad regional, pero se le planteaban diversas dudas sobre cómo interpretar los criterios de autonomía de procedimiento y de autonomía económica atendiendo a determinadas características del régimen de Concierto Económico que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco expuso convenientemente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió claramente esas dudas al decir que ninguno de los reparos que ponía el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a la aplicación de la doctrina Azores en el caso vasco era relevante, y si es cierto que dejó dos aspectos a la comprobación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, pero eran aspectos que no planteaban dudas al Tribunal remitente, sino que surgieron en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como consecuencia de las observaciones escritas y orales que se plantearon ante el mismo por las partes que comparecieron en el procedimiento.

Por lo tanto, era lógico que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no entendiera oportuno realizar actuación adicional alguna en relación con los procedimientos en curso y pendientes de sentencia, porque las únicas dudas que tenía

ya se las había resuelto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las cuestiones que había determinado el Tribunal de Luxemburgo que tenían que ser comprobadas por el Tribunal remitente no le planteaban incógnita alguna al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

La cuestión más relevante que tenía que abordar el Tribunal Supremo era la del fondo de la cuestión, si compartía o no el análisis realizado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de los tres criterios de autonomía de la sentencia Azores y de su aplicación al caso de las Normas Forales aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos.

El Tribunal Supremo analiza separadamente cada uno de los criterios de autonomía establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los argumentos que emplean las entidades recurrentes para llegar a la conclusión de que no concurren en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Así, el Tribunal Supremo aprovecha el análisis relativo a las imputaciones en lo que respecta a la autonomía institucional para declarar que no puede revisarse el criterio establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de que el término de comparación lo constituyen el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos, por lo que ningún análisis que parte de considerar separadamente las condiciones que concurren en la Comunidad Autónoma del País Vasco o en sus Territorios Históricos puede tener acogimiento en el Derecho de la Unión Europea, ya que el Tribunal de Justicia ha determinado precisamente lo contrario.

En concreto, en la sentencia de 3 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 631/2009, ya mencionada, razona lo que sigue:

“CUARTO.- El motivo segundo cuestiona la llamada autonomía institucional, esto es, que el ente territorial cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central.

La recurrente afirma que los órganos forales gozan de una autonomía limitada en materia tributaria en cuanto han de someterse, en el ejercicio de las atribuciones conferidas, "a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierato, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma", como señala el art. 41 del Estatuto de Autonomía, negando, además, la existencia de dicha autonomía por el hecho de la distribución de competencias entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma Vasca, al no asumir los Territorios Históricos competencias efectivas respecto a los gastos o al menos en relación a aquellos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, en el marco de un régimen político-constitucional propio.

La primera parte de su argumentación tiene más relación con la autonomía de procedimiento, que es objeto de consideración en el siguiente motivo.

En todo caso, y como señaló el Tribunal de Justicia, lo esencial es que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias, sin

que el hecho de que los territorios Históricos deban respetar límites legales o constitucionales al adoptar sus normas tributarias permita cuestionar la autonomía.

Respecto a la segunda alegación, hay que reconocer que viene a rebatir la afirmación del Tribunal de Justicia de que hay que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos (apartado 75), matizando de esta forma la doctrina sentada en el caso Azores.

Pues bien, desde el momento que la Sala de lo Contencioso sigue en este punto la interpretación sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que vincula a los órganos jurisdiccionales internos, incluyendo al Tribunal Supremo, el motivo no puede prosperar.

En definitiva, y como declara el Tribunal de Justicia en el apartado 87, "del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Autónomos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central cumplen el criterio de la autonomía institucional".

Y como vemos, además, considera incuestionable la concurrencia del requisito de autonomía institucional en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, porque el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea así lo había declarado en su sentencia, y eso también es obligatorio para todos los poderes públicos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Pero es mucho más explícita al respecto en su razonamiento la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2012, dictada en el recurso 629/2009, anteriormente citada, que razona como sigue:

"La recurrente, en definitiva, critica que el TJUE haya concluido (apartado 75 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008), que: Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos".

Esta crítica al TJUE, e indirectamente al TSJPV, no resulta admisible en el marco de un recurso de casación. En efecto, la crítica a una resolución del TJUE (aunque sea mediante la impugnación de una resolución del órgano interno que la toma en consideración) no se ajusta en principio, a los requisitos de exigibilidad establecidos en el artículo 88.1.d) de la LJCA y, por tanto, bien pudiera declararse inadmisibile el motivo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.2.b) de la LJCA .

Si, como resulta de la demanda, el objeto de controversia origen del proceso contencioso-administrativo es la calificación o no de las medidas fiscales recurridas como ayudas de Estado (art. 87 del Tratado CE) y, de ser calificadas, la obligación o no de notificación a la Comisión Europea (con arreglo al artículo 88 del Tratado CE), cabría preguntarse cuál es la norma del ordenamiento jurídico comunitario aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate que habría sido infringida por el TSJPV y cuál sería la jurisprudencia del TJUE aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate que habría sido infringida por el TSJPV.

Nótese que el motivo del recurso de casación no cuestiona que la sentencia recurrida del TSJPV hubiera infringido una norma comunitaria o una jurisprudencia comunitaria, o el principio de autoridad de cosa interpretada de la sentencia prejudicial del TJCE de 11 de septiembre de 2008 .

El motivo del recurso de casación no versa tampoco sobre una presunta infracción de los artículos 87 y 88 del Tratado CE, ni sobre la jurisprudencia comunitaria que interpreta tales disposiciones comunitarias, en particular, con relación al concepto comunitario de "autonomía suficiente" (institucional, de procedimiento y económica) de los entes infraestatales [sentencias del TJCE en los asuntos C-88/03 (Azores) y en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 (País Vasco)].

El motivo del recurso está criticando lisa y llanamente la interpretación de unos conceptos comunitarios-los de "autonomía institucional", "autonomía de procedimiento" y "autonomía económica" en el ámbito del artículo 87 del Tratado CE - realizada por el único intérprete del Derecho comunitario: el TJCE.

Es más, la Comunidad recurrente pretende que el Tribunal Supremo interprete de modo diferente la interpretación que el TJCE ha realizado en el asunto País Vasco (corroborando la interpretación en el asunto Azores) de los significados de "autonomía institucional", "autonomía de procedimiento" y "autonomía económica" en el ámbito del artículo 87 del Tratado CE.

Se persigue realmente que se falte al deber de lealtad que resulta del artículo 10 del Tratado CE, a propósito del respeto de la competencia exclusiva del TJCE como intérprete supremo del Derecho comunitario reconocida en el artículo 292 del Tratado comunitario (por todas, citamos, la sentencia del TJCE, Gran Sala, de 30 de mayo de 2006, asunto 0-459/03, apartado 169).

Se pretende incluso que este Alto Tribunal ignore su propia doctrina jurisprudencial sobre la autoridad de cosa interpretada de las sentencias del TJCE que obliga al propio Tribunal Supremo a aplicar las normas comunitarias según han sido interpretadas por el TJCE (por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1993 en el Rec. cas. 152/1999).

El TSJPV, con su sentencia, no hace más que cumplir, con arreglo a la consolidada jurisprudencia *Simmenthal* (sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1978, as. 106/77), el principio de cooperación establecido en el Derecho comunitario (artículo 10 del Tratado CE); principio que obliga a los órganos jurisdiccionales internos a tomar en consideración la interpretación de una disposición de Derecho comunitario por el TJCE (citamos igualmente la sentencia del TJCE de 13 de enero de 2004, *Kühne*, C-434/00).

2. Pero es que aunque este Tribunal no acogiera la inamovilidad del recurso planteado, carece de todo fundamento este motivo del recurso de casación.

Con carácter previo, interesa subrayar que la sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008 en el asunto País Vasco (como ya la propia sentencia de la Gran Sala de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores) constituye doctrina jurisprudencial vinculante para los órganos jurisdiccionales internos (por todas, citamos la sentencia del TJCE de 13 de mayo de 1981, *Internacional Chemical Corporation*, as. 88/80).

En el recurso contencioso-administrativo 1335/05, consta, a través del mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 del Tratado CE, la interpretación del TJCE sobre el artículo 87 del Tratado CE, el concepto de selectividad como requisito de la noción de ayuda de Estado y -esto es lo relevante, corroborando la doctrina Azores- su inaplicación a medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales con "autonomía suficiente".

Contrariamente a la tesis de la Comunidad recurrente, el hecho de que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco sean sujetos políticos e institucionales claramente diferenciados (o que el calificativo de foral sólo pueda predicarse de los Territorios, etc., etc.) resulta una cuestión irrelevante en el ámbito del Derecho comunitario, y en particular, a los efectos de interpretar si, en medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos, concurre el requisito de selectividad inherente al concepto de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE y, por tanto, si resulta aplicable o no la autorización de la Comisión a que se refiere el artículo 88 del citado Tratado.

Es más, en esta última sentencia, el Tribunal Supremo zanja para siempre la controversia sobre la concurrencia del requisito de autonomía institucional en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con independencia

incluso de si tomamos como término de comparación el conjunto de la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos o los Territorios Históricos en sí mismos considerados¹⁴².

Al respecto, el Tribunal razona lo siguiente:

“El recurso pretende introducir un debate sobre el grado de "autonomía institucional" de los Territorios Históricos respecto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, o viceversa.

Resulta un debate artificial por cuanto que lo relevante, a los efectos de apreciar la concurrencia de la noción de ayuda de Estado en un caso concreto, tal como ha declarado el TJCE, es si esos entes infraestatales cumplen con el requisito de "autonomía institucional" en la medida en que "poseen un estatuto jurídico, político y administrativo distinto al del Gobierno central".

Y obviamente tanto los Territorios Históricos como la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen, bien por separado, bien conjuntamente "un estatuto jurídico político y administrativo distinto al del Gobierno central".

En lo que hace referencia a la autonomía de procedimiento, algunos recurrentes se dieron por satisfechos con los razonamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a los medios de coordinación establecidos en el Concierto Económico, pero no así con la referencia al control jurisdiccional que realizó el Tribunal de Justicia, porque entienden que el sometimiento al orden jurisdiccional contencioso-administrativo de las Normas Forales, que se producía en aquel entonces, hacía desaparecer el requisito de autonomía de procedimiento.

El Tribunal Supremo desestima este criterio, igual que lo hizo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en base al siguiente razonamiento que podemos encontrar en la sentencia de 3 de abril de 2012 (recurso 631/2009):

“Sin embargo, cuestiona que no tenga relevancia el control jurisdiccional sobre las normas forales, dada la compleja naturaleza jurídica de las normas dictadas por las Diputaciones Forales, olvidando de nuevo que sobre esta cuestión el Tribunal de Justicia, en el apartado 79, se pronunció expresamente señalando << ... En efecto, lo relevante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control >>, y en el apartado 80 que << El control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho >>.

Asimismo, la recurrente discrepa sobre la función que los principios constitucionales y estatutarios cumplen en el reparto del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno que la Constitución reconoce, a pesar de que el Tribunal de Justicia entiende que << no puede concluirse que aquéllos menoscaban la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta (apartado 101 de la sentencia), agregando, en cuanto al principio de solidaridad (definido en el artículo 138 de la Constitución) que <<..... no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos (apartado 102), y en el apartado 103 <<En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el

¹⁴² Pese a que algunos autores habían insistido en que el planteamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto al término de comparación iba a plantear problemas para aplicar los criterios de autonomía, como RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R. "¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico vasco y el Derecho comunitario", *Anuario Jurídico de La Rioja*, núm. 13, 2008, p. 115.146.

límite de las competencias de dicha entidad, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al orden jurisdiccional>>; y respecto al principio de armonización fiscal enunciado en el art. 3 del Concierto Económico que <<si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado (apartado 106).

En definitiva, el Tribunal de Justicia no considera como esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, reconociendo, a la vista de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, que el Gobierno Central no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de tales principios u otros establecidos.

Ante estas afirmaciones, resulta correcta la conclusión a que llega la Sala de instancia en este extremo, pues se atiene estrictamente a la interpretación dada por el Tribunal de la Unión Europea".

También la sentencia de 30 de marzo de 2012 (recurso 629/2009) es especialmente clara a este respecto:

"La sentencia de instancia ha apreciado y aplicado correctamente el significado del concepto comunitario de "autonomía de procedimiento", tal y como el TJCE lo ha interpretado en el asunto Azores y corroborado en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos C-428/06 a C-434/06).

Se entiende que una entidad infraestatal, a la hora de adoptar una medida general de naturaleza tributaria, goza de "autonomía de procedimiento -a los efectos de que no se califique la misma como ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE -, cuando adopta la medida fiscal "sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido" (sentencias del TJCE en el asunto Azores, apartado 67, y en el asunto País Vasco, apartado 51).

Por lo que se refiere a la naturaleza de las disposiciones forales y al control por los órganos jurisdiccionales contencioso- administrativo, el TJCE declara en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (apartado 83): "(...) no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional de los actos adoptados por ésta."

Como manifestó el Gobierno español (apartado 80), la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de derecho.

Tal control (al igual, por ejemplo, que el ejercido por el Tribunal Constitucional respecto de las leyes forales adoptadas por la Comunidad Foral de Navarra) resulta un elemento ajeno a la hora de apreciar la concurrencia o no del requisito "autonomía de procedimiento" (la falta de intervención directa del Gobierno central en el proceso formal de elaboración de la medida) en el marco del examen, bajo el régimen comunitario de las ayudas estatales, de medidas generales de naturaleza fiscal adoptadas por entes infraestatales.

Por lo demás, cabe añadir que la Comunidad recurrente confunde continuamente "Estado" con "Gobierno central".

Según jurisprudencia reiterada del TJCE, a los efectos de apreciar la existencia o no de autonomía de procedimiento en un ente infraestatal de un Estado miembro, no ha de apreciarse si el "Estado" (ie. el poder judicial) puede intervenir directamente en el proceso formal de elaboración de la medida, sino si el Gobierno central (poder ejecutivo del Estado) puede intervenir directamente en tal proceso.

Y es notorio que el Gobierno central no ha intervenido en el proceso formal de elaboración de las disposiciones fiscales recurridas".

Y entra de lleno también el Tribunal Supremo en el análisis de los reparos que a la concurrencia del requisito de autonomía económica en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco oponen las entidades recurrentes en casación, sobre todo, en los reproches realizados sobre la determinación del cálculo del Cupo y las compensaciones ocultas que pueden encontrarse en el mismo.

En la sentencia de 3 de abril de 2012 (recurso 631/2009), el Tribunal Supremo repasa los elementos esenciales de la determinación del cálculo del Cupo y de las demás variables financieras que se tienen en cuenta en las relaciones entre las instituciones forales y la Administración General del Estado, y llega a la conclusión de que no encierran ninguna compensación que pueda servir para mermar la autonomía económica de los Territorios Históricos, al razonar como sigue:

"Las conclusiones de la sentencia impugnada han de mantenerse ya que en las actuaciones no quedó acreditada la existencia de aportaciones financieras del Gobierno Central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas, que es el aspecto clave.

No cabe desconocer que, aunque las manifestaciones de la Comunidad recurrente cuestionan la aplicación práctica de la ley del Concierto, en lo que afecta al cupo, aspectos esenciales han permanecido invariables desde el primer Concierto y que han convivido con distintas regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades, en algunas ocasiones idénticas a la del territorio común, lo que se compagina mal con la idea compensatoria que pretende atribuirse al señalamiento del cupo.

Conviene recordar que el primer Concierto Económico data de 1981 (ley 12/1981) y que en él se regulaba la aportación al Estado a través de la figura del Cupo, y la previsión de que la metodología del cálculo se aprobaría por el Parlamento del Estado cada 5 años a través de una ley (durante la vigencia del Concierto Económico de 1981 se aprobaron cuatro leyes quinquenales de metodología del cupo).

En 2002 se aprueba el nuevo Concierto Económico en el que se introducen algunas novedades referentes al cupo, y en el ámbito de este Concierto se han aprobado dos leyes quinquenales del cupo (2002 y 2007).

El cupo es la aportación de la Comunidad Autónoma al Estado para sufragar las competencias no transferidas, cuya determinación deviene de deducir del total de gastos previstos en los Presupuestos Generales del Estado la asignación presupuestaria íntegra que a nivel del Estado corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma.

La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectúa por aplicación de los índices determinados básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, índices que se fijan en las leyes quinquenales del cupo.

De esta forma, la cuantía de la contribución se determina en función del nivel de gasto del Estado en materias no asumidas por la Comunidad Autónoma y del porcentaje relativo de la economía vasca en el conjunto estatal. Ambos elementos son independientes de la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que el hecho de que se recaude más o menos, sea en función de su normativa tributaria propia o en función de la eficacia de su gestión tributaria, no afecta al importe a satisfacer en concepto de cupo.

Pues bien, la recurrente, a lo largo de su exposición respecto del cupo, vierte afirmaciones sobre el oscurantismo que acompaña la aprobación de la metodología y cálculo del mismo, sobre la existencia de una infravaloración que viene a significar una financiación extra y sobre otros aspectos de las relaciones financieras entre el Estado y la

Comunidad Autónoma del País Vasco, no obstante venir recogida la figura del cupo en la ley del Concierto Económico aprobándose también su metodología mediante ley.

Podrá compartirse o no la regulación, pero esta cuestión es ajena al objeto del presente procedimiento, sin que en ningún momento se haya puesto de manifiesto que en la determinación del cupo incidiese de algún modo el nivel de recaudación de las Haciendas Forales, de modo que una menor recaudación de estas supusiera una menor aportación al Estado

Siendo todo ello así, es obvio que una eventual merma de la recaudación en el País Vasco sólo puede revertir en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas de la Comunidad del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma Vasca por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado, como ocurre en los casos del IVA en la importación y de los Impuestos Especiales. Esta materia aparece regulada en los arts. 53, 54 y 55 de la ley del Concierto Económico.

Por motivos similares se descuentan del cupo la parte proporcionalmente imputable al País Vasco de los tributos no concertados, recaudados exclusivamente por el Estado, así como de los ingresos no tributarios del Estado.

Asimismo, se descuenta del cupo la parte imputable al País Vasco del déficit del Estado, si bien la contrapartida es que también el País Vasco participe con su aportación en el servicio de la deuda generada por dicho déficit. Por ello, los intereses y cuotas de amortización de la deuda del Estado se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad (art. 53.tres c) del Concierto), por lo que el País Vasco contribuye a ellas en su parte correspondiente.

Además, así como la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común descansa en gran medida en transferencias del Estado a través del denominado Fondo de suficiencia, la Comunidad Autónoma Vasca no participa en el mecanismo del Fondo de suficiencia previsto en la LOFCA, que le garantiza un nivel mínimo de financiación, por lo que tiene que asumir la menor recaudación en caso de aprobación de ventajas fiscales en relación con la normativa del territorio común.

A su vez, el propio Concierto Económico (art. 52.3) precisa que se considerarán cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, entre otras, las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el art. 158.2 de la Constitución, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas a cuya dotación contribuye el País Vasco por medio del cupo (apartado a).

Finalmente, y respecto a las relaciones financieras de los Territorios Históricos, tampoco cabe invocar la ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las instituciones forales vascas, ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades Autónomas, aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas.

Por lo expuesto, la desestimación del motivo cuarto también se impone".

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2012 (recurso 629/2009), por su parte, antes de resolver esta impugnación, quiere comenzar por recordar los términos en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido que debe apreciarse la concurrencia del elemento de autonomía económica, incorporando además la aplicación que del mismo había realizado el Tribunal General de la Unión Europea en la sentencia Gibraltar (pese a que ya había sido anulada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el momento de pronunciar sentencia el Tribunal Supremo, si bien, como

razonamos en su momento, su virtualidad jurídica deriva de la manera en la que ha aplicado la doctrina sobre la autonomía económica en un caso en el que estaba llamado a juzgar con plenitud de potestad jurisdiccional, cuestión además que no había sido desautorizada por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los recursos de casación interpuestos ante el mismo por parte de la Comisión Europea y del Reino de España).

Así, razona lo siguiente:

"Con carácter preliminar, ha de recordarse cuál es el significado del concepto comunitario "autonomía económica", en el marco de la noción más amplia de autonomía suficiente a los efectos de la normativa comunitaria de ayudas de Estado.

En el asunto Azores el TJUE estableció (apartado 67 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006) que la entidad infraestatal que adopta una medida general de naturaleza fiscal goza de autonomía económica si las consecuencias financieras de esa medida fiscal no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del gobierno central.

Siguiendo este razonamiento, el propio TJUE, con ocasión de los asuntos C-428/06 a C-434/ 06, País Vasco, explica qué ha de entenderse por "compensación".

Y a este respecto, el TJUE declara (apartado 129 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008) que sólo existirá "compensación" cuando exista una "relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades [en este caso, las forales] y los importes puestos a cargo del Estado [en este caso concreto, el español]".

Pero es más, como declara el TJUE (apartado 135 de la s de 11 de septiembre de 2008), "(...) el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales".

Este concepto de "compensación" ha sido empleado por el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (en adelante, "TPI") en su sentencia de 18 de diciembre de 2008, en el asunto Gibraltar. En efecto, el TPI declara (apartado 106 de la sentencia de 18 de diciembre de 2008): "(...) es preciso señalar que el uso del término «compensación» por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores (...), implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del gobierno central del Estado miembro de que se trata (...)".

En el asunto Gibraltar (que trata sobre una reforma fiscal en su impuesto de sociedades), el TPI aplica la exigencia impuesta por el TJCE (en el asunto Azores y desarrollada explícitamente en el asunto País Vasco) de que las compensaciones financieras que se pretendan hacer valer para demostrar una falta de autonomía del ente infraestatal deben guardar una relación de causa a efecto con las medidas tributarias adoptadas por la autoridad infraestatal.

En el caso de autos, este análisis del concepto comunitario de "compensación" es el que la Sala de instancia realiza, acertadamente, en la sentencia recurrida.

En todo el motivo no existe la más mínima referencia en la que se mostrara la relación causa-efecto entre las medidas tributarias recurridas y la determinación de los flujos financieros con el Estado".

Posteriormente analiza la metodología de determinación del Cupo y los demás flujos financieros cuestionados en los recursos de casación, para llegar a la conclusión de

que no implican una compensación en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que no existe una relación directa de los mismos con la posible reducción de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que deriva del ejercicio de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos.

Se pronuncia el Tribunal Supremo en los siguientes términos:

"Al respecto hay que indicar que la metodología del cupo y su determinación se aprueba por Ley votada en Cortes. Si esa Ley es justa o no, si le gusta a la recurrente cómo la misma establece que se calcule el déficit o las competencias asumidas o no asumidas es algo ajeno a este procedimiento, en el que se examinan no la legalidad o "inconstitucionalidad" de la Ley por la que se aprueba la metodología del cupo del País Vasco, sino la legalidad de unas determinadas medidas fiscales y, en este punto en concreto, si las mismas son compensadas o no por el Gobierno Central o por el Estado en su conjunto. Y desde luego en ningún momento se llega a acreditar, ni tan siquiera a entrever, la existencia de una eventual compensación.

La metodología de señalamiento del Cupo, como dice la sentencia recurrida, es "permanente". Sus aspectos esenciales desde el primer Concierto Económico de 1981 han permanecido invariables, sin otras modificaciones importantes que las que ha sufrido el propio Concierto Económico. Durante ese tiempo ha habido regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades (y de otros impuestos) de diferentes características: tipos idénticos a los de territorio común o distintos; desgravaciones fiscales diversas; incentivos fiscales inexistentes en territorio común, incluso pendientes de sentencia del Tribunal Comunitario... Esta realidad desde luego es incompatible con cualquier idea compensatoria que pretenda atribuirse al señalamiento de ese Cupo.

Además de lo anterior, la recurrente dedica una buena parte de su argumentación en este motivo a cuestionar la autonomía económica de los Territorios Históricos en base a las relaciones financieras entre ellos: Ley de aportaciones o Fondo de Solidaridad vasco.

El Fondo General de Ajuste previsto en la Ley de Aportaciones viene a significar la aplicación del principio de riesgo compartido a nivel interno a diferencia del riesgo unilateral existente en las relaciones de la Comunidad Autónoma con el Estado. La aplicación del riesgo compartido aconsejó la introducción de este Fondo que, sin embargo, no se aplica cuando el desequilibrio económico en el Territorio Histórico se produce por cuestiones de gestión o por cuestiones normativas. Además, este sistema de distribución interna de recursos en la Comunidad Autónoma tiene elementos contrarios a la existencia compensaciones:

Por un lado, una menor recaudación en un territorio provoca que éste tenga que aportar más recursos al Gobierno Vasco y al Estado (en concepto de Cupo) ya que su coeficiente de aportación se habrá visto incrementado (una de las variables utilizadas para determinar el coeficiente de aportación es el esfuerzo fiscal, definido como cociente entre la recaudación de un territorio y su renta).

-Por otro lado, las aportaciones de un territorio no dependen de su propia recaudación, sino de la recaudación del conjunto de la Comunidad Autónoma.

Por todo ello, son absolutamente indiferentes para juzgar la autonomía financiera los flujos monetarios internos del País Vasco".

Y esto le permite al Tribunal Supremo, en esa misma sentencia, establecer una conclusión, que tiene el carácter de doctrina jurisprudencial vinculante, respecto al cumplimiento en el caso de los Territorios Históricos vascos de los tres criterios de autonomía:

"En el caso de autos, se cumplen, como así lo fundamenta y declara la sentencia de instancia, los requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, a que se refiere el concepto comunitario de "autonomía suficiente" (sentencia del TJCE en el asunto Azores), respecto de las medidas fiscales recurridas en el proceso de instancia, lo que

impide que puedan calificarse como ayudas de Estado, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado CE , en la medida en que, ya de entrada, no concurre el requisito de selectividad inherente al concepto de ayuda.

Habida cuenta de que las medidas fiscales recurridas no constituyen ayudas de Estado, no existe ninguna obligación de notificación a la Comisión Europea (con arreglo al artículo 88 del Tratado CE) que hubiera de cumplimentarse con anterioridad a su adopción y/o entrada en vigor".

Despejada la cuestión de fondo, quedaban por analizar las imputaciones de Derecho interno contra las Normas Forales que regulaban aspectos del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos, fundamentalmente, de su sometimiento a los principios constitucionales de aplicación, y en este aspecto, también, el Tribunal Supremo considera infundados los argumentos de los recursos de casación planteados.

El Tribunal Supremo, en este caso, no hace sino remitirse a su jurisprudencia anterior, en la que había venido desestimando de forma consistente este tipo de argumentos, porque, como hemos podido comprobar al analizar la litigiosidad judicial en torno a las Normas Forales de los Territorios Históricos, estas imputaciones venían siendo una constante histórica de los recursos contra las Normas Forales, pero no habían encontrado predicamento en los Tribunales de Justicia.

Resulta especialmente significativa en este sentido la contundente, a la vez que sencilla, argumentación del Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 617/2009, interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mencionada Comunidad Autónoma contra el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la que podemos leer lo siguiente:

"La desestimación de los motivos segundo, tercero y cuarto comporta, a su vez, el rechazo del quinto, quedando por resolver el último motivo, en el que se denuncia la vulneración de preceptos constitucionales, y que tampoco resulta estimable, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (recurso de apelación 1148/89), 30 de Octubre de 1999 (recurso de casación 670/95) y 30 de Noviembre de 1999 (recurso de casación 2283/95), entre otras, y también el Tribunal Constitucional , Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre , 76/1988, de 26 de Abril , 37/1987, de 20 de Marzo , y 150/1990, de 4 de Octubre , que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2º de la Ley del Concierto -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía-respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria , adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común; y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de

trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral, por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general, exige algo más que su enunciación apodíctica.

En definitiva, no cabe mantener, como asimismo señala la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 24 de Abril, que el establecimiento de beneficios fiscales regionales sea, en sí mismo y en todo caso contrario a las exigencias derivadas del principio de solidaridad, al ser admisibles divergencias normativas que creen desigualdades entre regímenes siempre que posean una motivación objetiva y razonable y respeten una posición jurídica equivalente a todos los contribuyentes.

En el presente caso, desde el momento que se confirma que las instituciones del País Vasco asumen las pérdidas de recaudación de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad. Tampoco de los restantes principios invocados en cuanto han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocidos por la Constitución, debiendo reconocerse que lo que en realidad se cuestiona es la capacidad normativa de los territorios históricos, a pesar de establecer la normativa impugnada una regulación general de aplicación a todas las sociedades sometidas a la normativa foral".

La sentencia de 30 de marzo de 2012 (recurso 629/2009) es, como siempre, la más explícita y la que desarrolla en mayor medida los argumentos para desestimar las imputaciones que sobre la falta de respeto al orden constitucional realizan las entidades recurrentes. De hecho, trata por separado cada una de esas imputaciones.

Por lo que se refiere a la infracción del principio de solidaridad, estima que no puede darse por buena la concurrencia de esa infracción en base a los siguientes argumentos:

"La Comunidad recurrente impugna el Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia de instancia mediante la invocación de una presunta infracción del principio constitucional de solidaridad.

[...]

La Comunidad recurrente construye su argumentación sobre la base de que las medidas fiscales dictadas supondrían una quiebra del principio de solidaridad porque no se asumen las pérdidas de recaudación derivadas de las medidas fiscales, "sino que el coste económico es trasladado al Estado, y por ende a otras Comunidades.

Por lo pronto la recurrente nada ha probado en autos acerca de que el coste de las medidas fiscales controvertidas se hubiera trasladado al Estado y, por ende, a otras Comunidades Autónomas.

La sentencia de este Alto Tribunal de 9 de diciembre de 2004 , tras recordar, en su FJ 10º, la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 , declaraba (FJ 11º) que "la solidaridad rectamente entendida no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribte toda diferencia".

[...]

A propósito de las consecuencias sufridas por la Comunidad Autónoma recurrente por el efecto deslocalizador de las medidas tributarias adoptadas, la Sala estima oportuno hacer algunas puntualizaciones:

a) No se justifica en manera alguna en qué medida los intereses de la Comunidad recurrente pueden verse afectados; ni tan siquiera de forma indiciaria se prueba el privilegio económico para las empresas sometidas al régimen foral.

Si dichas manifestaciones fueran ciertas sería lógico que los efectos se hubieran producido ya teniendo en cuenta que su aplicación ha sido efectiva desde la aprobación de la Norma Foral 3/1996 hasta la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre de 2004 ; sin embargo, la realidad demuestra todo lo contrario pues, si se examina la evolución de las variables económicas, se constata que durante dicho periodo la Comunidad Autónoma de La Rioja ha tenido un mayor índice de empleo, la actividad económica ha aumentado su participación porcentual en el conjunto del Producto Interior Bruto de todo el Estado, e incluso se ha producido un incremento de la recaudación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

b) Las decisiones sobre la localización o cambio de ubicación de una empresa constituyen decisiones económicas complejas en las que intervienen diversas variables como el acceso al mercado de determinados productos, disponibilidad y régimen retributivo del personal, acceso a través de nuevas infraestructuras, cesión de terrenos en situaciones ventajosas para la ubicación de la actividad empresarial, etc. Por ello la afirmación de la recurrente de que la "presumible" deslocalización empresarial es el resultado económico del régimen fiscal recurrido carece de soporte real alguno.

c) Conviene reparar en la trascendencia que los costes laborales tienen en la economía empresarial, y en este sentido, a tenor de la prueba documental aportada por CONFEBASK sobre costes salariales, no rebatida por la recurrente, y siguiendo el mapa autonómico elaborado al efecto, cabe señalar que durante el cuarto trimestre del año 2008, el coste laboral medio en España ascendía a 2.534,86 €, en tanto que en la Comunidad Autónoma de La Rioja aquí recurrente apenas alcanzaba los 2.359,01 € y en el País Vasco llegaba a los 2.963,05 €.

d) Las referencias que se hacen al caso "Ramondín" no habilitan para deducir el carácter selectivo de las medidas recurridas. Al respecto ha de recordarse que la propia Comisión Europea, mediante decisión, autorizó a la Diputación Foral de Álava la concesión parcial de unas ayudas a Ramondín --un crédito fiscal del 25% de las inversiones-- (ayudas concedidas por unas medidas selectivas), cuestión ésta que ninguna relación guarda con el caso juzgado por la sentencia recurrida, puesto que se trata aquí de medidas generales de naturaleza tributaria, esto es, medidas excluidas del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE . En el citado caso, a diferencia del que nos ocupa, dicha calificación de selectividad no vino caracterizada por el ámbito territorial, sino que el crédito fiscal a la inversión del 45% que se aplicaba merecía tal tratamiento por reservarse la Hacienda Foral plena discrecionalidad en el otorgamiento de la misma y por los límites mínimos de la inversión".

El razonamiento del Tribunal Supremo al respecto es lo suficientemente contundente, pero queremos llamar la atención de lo que razona en la letra d) transcrita en último término, ya que delimita perfectamente las medidas fiscales vascas que han sido consideradas por la Comisión Europea y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior por razón de selectividad material, como el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión, y cómo esa declaración no tiene trascendencia alguna respecto al cumplimiento de los requisitos de selectividad regional de los Territorios Históricos ni a la conformidad con el ordenamiento constitucional de las Normas Forales fiscales.

De hecho, este razonamiento viene a desautorizar las conclusiones que el propio Tribunal Supremo había alcanzado en la sentencia que anuló las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988, a la que ya hicimos referencia, que precisamente basaba la extralimitación respecto a las normas de armonización del Concierto Económico, que venían a plasmar en el mismo los principios constitucionales que los

recurrentes en casación entendían que habían sido vulnerados, en la consideración como ayuda estatal por causa de selectividad material de las medidas controvertidas.

Es evidente, y en esto habrá que dar la razón al Tribunal Supremo, que el transcurso del tiempo y de los acontecimientos desde aquellas primeras sentencias del Tribunal Supremo hasta las que ha tenido que pronunciar tras haber planteado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la segunda cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las consecuencias que de la sentencia de este Tribunal se han producido, ha modificado, en gran medida, la forma de aproximarse a la relación entre la autonomía tributaria foral y el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales.

El segundo de los principios constitucionales que se analiza por parte del Tribunal Supremo en la sentencia de referencia es el principio de igualdad en el ejercicio de la actividad económica y el principio de unidad de mercado, y también respecto de él, la sentencia es clara y contundente al no apreciar que se haya probado la vulneración del mismo:

"El quinto motivo de impugnación se refiere a vulneración de principios constitucionales por parte del Decreto Foral impugnado y más concretamente a los principios de igualdad en el ejercicio de la actividad económica y de unidad de mercado.

[...]

Nos hemos referido antes, al recordar la sentencia de 9 de diciembre de 2004 de esta Sala y Sección, a la necesidad de un cuidadoso equilibrio entre el principio de igualdad y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales y que ello se traduce en que "la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera y aún más con el específico sistema foral". Por eso ha podido decir el Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1990 "... la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1 , 9.2 , 14 , 139 , 149.1.1 de la Constitución"

[...]

De la propia jurisprudencia citada se deduce que no cualquier ventaja competitiva o beneficio económico acordado por la instancia autonómica ha de reputarse contradictoria con tales principios, pues la unidad que articula en los mismos no es uniformidad, sino que resulta compatible con la diversidad; lo que se exige es que la medida autonómica esté dictada en el ámbito competencial atribuido, respondiendo a un fin lícito y proporcionado en cuanto a la adecuación de su contenido y a las consecuencia del mismo.

La diferencia de trato entre las empresas radicadas dentro y fuera del ámbito competencial foral no implica obstáculo alguno al libre movimiento de los factores productivos ni afecta a la posición esencial de las empresas.

Un objetivo análisis de la realidad acredita que el sistema fiscal vasco en este caso concreto respeta ese "cuidadoso equilibrio". No hay imposibilidad de que existan regulaciones diferenciadas si son razonables; y lo son si cumplen el doble requisito que establece la Ley del Concierto Económico de respeto a la estructura general impositiva del Estado" y mantenimiento de un cierto nivel de presión fiscal.

Nadie ha cuestionado que no se respete la estructura general impositiva y en cuanto al otro factor, el de la presión fiscal, el sistema fiscal de Concierto Económico preserva la

igualdad básica de los ciudadanos españoles, no a través de la igualdad de tipos impositivos o regulaciones, que sería incompatible, como se ha dicho, con el sistema foral, sino a través del mecanismo de garantía, que supone la imposición de que exista en el País Vasco una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado (art. 3 b de la Ley del Concierto Económico).

Como dice el precepto, la presión fiscal a tener en cuenta es la "efectiva" es decir, no la nominal que es la que deriva de los tipos impositivos sino la renta realmente gravada, que depende sobre todo del rigor con que la normativa sea aplicada. No es lo mismo presión fiscal -que no es otra cosa que volumen de recaudación sobre producto interior bruto- que tipos impositivos, porque la recaudación a menudo depende de otros factores como volumen de fraude, facilidad de aplicación de incentivos, capacidad de inspección, ...".

En segundo lugar, el término "global" que utiliza el precepto no puede ser interpretado sino como referido a la totalidad del sistema tributario, no a un impuesto concreto. Y ello es así, porque al margen del significado de la expresión empleada, "global", que alude a un conjunto, únicamente la valoración de todo el sistema tributario puede permitir enjuiciar si se cumple el deber de la igualdad de contribución a las cargas públicas de todos los ciudadanos sometidos a una u otra legislación. Pero, además, solamente esa globalidad del sistema dota de sentido a la autonomía normativa del Concierto, de modo que los ciudadanos, a través de sus representantes, pueden decidir en qué tributo aportan más o menos, siempre y cuando ello no afecte a la globalidad. En este sentido bueno será recordar que la tarifa del IRPF Vasco es considerablemente más elevada que la rige en territorio común.

Por ello no es procedente decir, como hace la recurrente, que la "presión fiscal efectiva" derivada del impuesto de sociedades en territorio foral "no es similar a la existente en el resto de las Comunidades Autónomas".

Y el último de los principios constitucionales a los que presta atención el Tribunal Supremo en esta sentencia, es el principio de libre circulación, consagrado en el artículo 139.2 de la Constitución y en las normas de armonización del Concierto Económico, pero que tampoco considera vulnerado en el caso de autos:

"Ahora bien, el análisis que la recurrente realiza de este principio constitucional y del Decreto Foral se mueve exclusivamente en el ámbito de las hipótesis sin concretar dónde se encuentra la pretendida vulneración. Se construye la tesis con citas constitucionales pretendiendo elevar a la categoría de hechos contrastados los que son meras hipótesis.

Más aún, la tesis actora se basa en sentencias del Tribunal Constitucional que analizan la interpretación del artículo 139 CE , pero sin argumentos concretos respecto a las causas por las que el Decreto Foral vulnera el principio de libre circulación proclamado por la Constitución.

Lo que se pretende con la limitación competencial referente a la libre circulación de bienes es impedir que disposiciones normativas contravengan intencionadamente este principio sin que quepa extender su vulneración a cualquier disposición que regula materia tributaria de forma distinta a la del resto del Estado".

Con lo que el Tribunal Supremo ha por agotados todos los motivos de recurso y los desestima íntegramente, al entender que las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco habían aplicado correctamente tanto el Derecho interno como el Derecho de la Unión Europea, tal y como lo había determinado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en consecuencia, las Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos vascos no habían rebasado ninguno de los límites establecidos en el ordenamiento jurídico, siendo plenamente conformes a Derecho.

Todas las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012 cuentan con tres votos particulares, formulados respectivamente por los magistrados González González, Montero Fernández y Garzón Herrero, que discrepan del criterio de la mayoría y entienden que los recursos de casación debían haber sido estimados.

Por lo tanto, y aunque no tengan valor de doctrina jurisprudencial, ni informan la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, lo cual solo deriva de las sentencias del Tribunal Supremo y no de los votos particulares de los Magistrados discrepantes, si nos parece relevante tomar en consideración su punto de vista para ver si plantea algún aspecto nuevo, que no hayamos tenido en consideración, respecto a la relación entre el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales.

Los votos particulares del Magistrado González González se basan en una interpretación estricta de los argumentos que utilizó el Tribunal Constitucional en la sentencia 96/2002, de 26 de abril, por la que resolvió el recurso de inconstitucional contra la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a la que ya hicimos referencia y de la que también analizamos sus aspectos más importantes en el apartado correspondiente a la relación entre las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en sí mismo considerado, y a partir de ella, mantiene una interpretación *sui generis* del principio de igualdad de mercado y de su importancia en nuestro ordenamiento jurídico.

De hecho, su razonamiento principal es el siguiente:

“El principio de unidad de mercado exige que todos los operadores que en el mismo intervienen actúen en las mismas condiciones de igualdad, de tal forma que sería atentatorio contra esta unidad el establecimiento de privilegios para una serie de operadores, que, por razón de su residencia en un determinado territorio, gozarían de una menor presión fiscal que los restantes operadores, que no siendo residentes estarían sometidos al pago de impuestos más gravosos o no disfrutarían de unos determinados beneficios fiscales, que si corresponderían a los residentes. Ello es especialmente sensible en el ámbito de la imposición directa.

Es esto lo que ocurre con las normas forales que han sido objeto de impugnación, pues su aplicación comporta que las empresas residentes en la Comunidad Autónoma Vasca, tienen en el Impuesto sobre Sociedades unos menores tipos impositivos y unos beneficios que no corresponden en dicho impuesto a las empresas del territorio común.

La desventaja competitiva se manifiesta en una doble dirección. Por un lado, las empresas de territorio común han de competir en el territorio Vasco superando la barrera de entrada que supone el tener una mayor carga fiscal que las radicadas en esa Comunidad. Por otro lado, las empresas radicadas en esta Comunidad pueden operar en territorio común, gravando los beneficios que en él se obtenga con un tipo impositivo menor que las empresas residenciadas en territorio común.

Creo que este doble privilegio, puede colocar a los operadores vascos en una posición de dominio en el mercado contrario a las más elementales reglas sobre competencia.

[...]

En mi opinión, ni la Disposición Adicional Primera de la Constitución , que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", ni la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/2002 de 23 de mayo), que faculta a dichos territorios para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario", permiten concebir un régimen del Impuesto sobre sociedades que favorezca en la forma en que se hace en las normas impugnadas a los operadores residentes en estos territorios.

Téngase presente que el artículo 2º de ésta última Ley, señala como principios generales que deben seguir el sistema tributario de estos territorios, el de solidaridad, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, añadiendo en su artículo 3.b) que "mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". Podrá decirse que la menor presión en el Impuesto sobre Sociedades se compensa con una mayor presión en el IRPF, pero esto no quiere significar, que desde un punto de vista subjetivo, esa menor presión fiscal pueda redundar en perjuicio de unos operadores respecto de otros.

El reconocimiento que se hace en la Constitución de los derechos históricos, tiene que moverse dentro de los principios que la propia Constitución proclama, de tal forma que ese reconocimiento no puede en ningún caso permitir que se lesionen principios tan fundamentales para el funcionamiento del Estado como son el de solidaridad, igualdad y unidad de mercado. Las peculiaridades del sistema tributario foral podrán referirse a otros aspectos del Impuesto (plazos, formas, gestión, reclamaciones, comprobación, inspección, etc.), pero no desde luego, a aquellos que rompen la unidad del sistema general de cargas con repercusiones en el régimen competitivo, de igualdad y solidaridad.

Entender lo contrario podría hacer peligrar la estructura general del sistema, permitiendo privilegios, que si ahora se refieren a la reducción del tipo, podrían en el futuro llegar a otorgar beneficios desmesurados e inasumibles en el resto del Estado, creando diferencias sustanciales, y privilegios económicos entre las distintas Comunidades Autónomas, en contra de la prohibición que de ello hace el artículo 138.2 de la Constitución".

En realidad, vemos que el análisis de este Magistrado no hace referencia a la normativa europea sobre ayudas estatales, a la que no hace mención alguna, sino que su cuestionamiento de la sentencia mayoritaria deviene de una interpretación particular que realiza de los principios constitucionales internos, que realmente está cuestionando los puntos de conexión y el contenido del régimen de Concierto Económico más que el contenido concreto de las Normas Forales discutidas, porque su posición parte de entender que no debería permitirse a los Territorios Históricos vascos modificar el tipo de gravamen, sino a lo sumo, que todos los tributos deberían ser tributos concertados de normativa común, porque las únicas diferencias que entiende como permisibles son las que están relacionadas con modelos, plazos de declaración o la propia gestión del Impuesto.

Es evidente que este análisis carece de toda virtualidad jurídica, en primer lugar, porque supondría analizar el Concierto Económico, cuya competencia reside exclusivamente en el Tribunal Constitucional al tratarse de una Ley de las Cortes Generales, y por lo tanto, no pudiendo ser enjuiciada en estos términos por los órganos de la jurisdicción ordinaria, y en segundo lugar, porque responde más a un posicionamiento

político, de opción legislativa en la configuración del reparto de competencias que deriva del orden constitucional de competencias, que a un análisis jurídico del ordenamiento vigente, además de ser contrario a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia.

Los votos particulares del Magistrado Montero Fernández tienen que ver con el análisis del marco de comparación para aplicar los tres criterios de autonomía de la sentencia Azores, ya que reinterpreta lo que ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de una manera ciertamente curiosa.

Por otro lado, también se plantea que hubiera sido adecuado que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco hubiera profundizado en la relación entre la recaudación del Impuesto sobre Sociedades y la determinación del Cupo, aunque la norma procesal no le obligara a recibir el pleito a prueba una vez recibida la respuesta a la cuestión prejudicial por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En lo que a esta segunda cuestión se refiere, tampoco desarrolla específicamente las consecuencias que habría que haber extraído de semejante análisis, y tampoco entendemos muy bien cuál es la relación que se da entre la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos vascos y la determinación del Cupo, puesto que son variables absolutamente independientes, que no tienen nada que ver la una con la otra.

Es más claro el voto particular en lo que a la primera parte de su discrepancia se refiere, ya que razona como sigue:

“A la vista de las circunstancias, era preciso descender al siguiente escalón institucional, aquel que conforma el relativo a la relación institucional y su regulación normativa entre los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, a los efectos de completar el análisis sobre si las medidas tributarias adoptadas objeto del enjuiciamiento eran o no constitutivas de Ayudas de Estado.

El que el TJCE no descendiera a examinar la relación de los Territorios Históricos con la Comunidad Autónoma Vasca, desde la perspectiva tributaria, tampoco debió de ser óbice para que no entrara a ello el Tribunal de instancia; el cual se limita respecto de la autonomía institucional a afirmar que la misma no mereció duda alguna a la Sala, remitiéndose al parecer del TJCE sobre el cumplimiento del criterio de la autonomía institucional.

Ahora bien, lo que resulta incontestable es que el TJCE, por las razones que se recogen en la sentencia, señala como marco de referencia, a la luz del cual ha de apreciarse la selectividad de las medidas adoptadas por uno de esos Territorios Históricos, los tres Territorios Históricos, el de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, y la Comunidad Autónoma del País Vasco”.

Lo razonado en el segundo párrafo no deja de ser antijurídico, ya que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece claramente la vinculación de los Tribunales de los Estados miembros a las conclusiones y a la doctrina que establezca el

Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar y aplicar el Derecho de la Unión, con lo que resulta evidente que el concepto de selectividad regional, que era el que estaba aplicando e interpretación el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 11 de septiembre de 2008, se basaba claramente en determinar cuál era el marco adecuado de comparación, y correspondía exclusivamente al Tribunal de Justicia determinar este extremo, como así lo hizo en su sentencia.

Ni el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ni el Tribunal Supremo tienen competencia ni posibilidad alguna para discutir este criterio y profundizar más para determinar otro marco de comparación, pues ello supondría alterar antijurídicamente el reparto de competencias entre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los Tribunales de los Estados miembros, por lo que tampoco entendemos especialmente el reproche que en este punto implica el voto particular a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Pero el Magistrado discrepante va más allá en su análisis y se saca un conejo de la chistera al interpretar cómo debe aplicarse ese marco de comparación, lo que hace en los siguientes términos:

“Mutatis mutandi y parafraseando la doctrina sentada por el TJCE en el caso Azores, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal, en este caso los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma Vasca, que fije un tipo reducido u otras ventajas fiscales potencialmente susceptibles de constituir una ayuda de Estado en los términos definidos por el propio Tribunal, aparte de haber sido adoptada por dicha entidad infraestatal en el ejercicio de las facultades suficientemente autónomas, se requiere que efectivamente se aplique a todas las empresas establecidas en el territorio -del País Vasco- que le sirve de marco de referencia. Si ello fuera así estaríamos ante medidas de carácter general, que excluiría la selectividad.

Pero el caso que nos ocupa es bien distinto; puesto que las medidas adoptadas sólo y exclusivamente benefician a las empresas situadas en exclusividad en el territorio de Bizcaia, al único al que se extiende la concreta norma cuestionada, no se extiende a los tres Territorios Históricos, lo que, desde mi punto de vista, no existe duda de que nos coloca ante una medida selectiva en cuanto que sólo se aplica efectivamente a las empresas ubicadas en dicho territorio y no a todas las establecidas en cada uno de los Territorios Históricos-en todo el País Vasco-”.

En realidad, esta aparente aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es tal, porque si el marco de comparación establecido por el Tribunal de Justicia es el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos, es evidente que está sustituyendo ese marco general al más amplio del conjunto del Estado miembro.

Y si esto es así, la siguiente fase del análisis, a la hora de ver cómo hay que interpretar la regulación existente en un Territorio Histórico, que evidentemente es una parte del marco establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que no abarca a los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, habrá

que aplicar los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Azores, pero no directamente los tres criterios de autonomía, ya que ese triple análisis solamente procede cuando se ha determinado que estamos en el tercer escenario identificado por el Abogado General Geelhoed, el de descentralización asimétrica, pero antes de eso, tenemos que ver si el término de comparación determinado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se corresponde con la primera, la segunda o la tercera situación identificada por el Abogado General, es decir, un poder centralizado en el ámbito de comparación, una descentralización simétrica de competencias entre las diferentes entidades que lo conforman o una descentralización asimétrica, y solamente en este tercer escenario es cuando puede entrar en juego el triple análisis de la autonomía institucional, de procedimiento y económica.

El Magistrado discrepante, en su voto particular, asume que dentro del ámbito conformado por la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos, se debe cumplir igualmente el triple análisis de autonomía para cada uno de los Territorios Históricos, pero este razonamiento parte de la asunción de que nos encontramos en un escenario de descentralización asimétrica de competencias dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que no es cierto, ya que dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco hay una situación que se corresponde con el segundo escenario identificado por el Abogado General Geelhoed en el asunto Azores, de descentralización simétrica de competencias, y por tanto, nunca hay una normativa que pueda considerarse común o general dentro de ese ámbito de comparación, y en consecuencia, no se puede apreciar en ningún supuesto selectividad regional en las normas de cada una de las instituciones de ámbito inferior al del término de comparación.

Determinar que la normativa debe aplicarse a todas las empresas sometidas a la normativa de cualquiera de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco es tanto como desconocer la base de los principios que ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, además de llevar a un claro contrasentido.

Es más, el Magistrado discrepante concluye su análisis al respecto con la siguiente argumentación:

“Pues bien, siendo ello así, cuando el marco de referencia, por así definirlo la sentencia del TJCE, no es todo el territorio del Estado, sino que dado que los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco poseen un grado de autonomía suficiente para constituir el ámbito geográfico de referencia, es este el que ha de servir para analizar el carácter general o selectivo de la medida tributaria adoptada. Cuando, como es el caso mediante la norma objeto de impugnación, única que en este proceso es objeto de la impugnación, el Decreto Foral Normativo, aplicable en exclusividad al Impuesto sobre Sociedades aplicable a Bizcaia, esto es, a los sujetos pasivos contribuyentes en dicho espacio territorial, se está adoptando una medida tributaria selectiva, pues se está

otorgando un tipo privilegiado a favor de las empresas ubicadas en Bizcaia, excluyendo, por no incluirse, a las que se encuentran en los territorios de Guipúzcoa y de Álava.

El que se establezcan medidas tributarias iguales o similares en cada uno de los Territorios Históricos, o que la norma que nos ocupa pudiera ser igual a otras que rijan en Guipúzcoa y en Álava, no obsta a lo dicho.

Como se ha indicado en modo alguno puede obligarse a un régimen uniforme en los tres Territorios Históricos. Si estos poseen potestad normativa en el ámbito fiscal y pueden dotarse de un régimen tributario propio, con las limitaciones apuntadas, y adoptar medidas tributarias que representen medidas selectivas pues sólo se aplicarían al ámbito provincial sobre el que extiende su competencia, a las empresas allí asentadas, y que constituyan Ayudas de Estado, y que en definitiva rijan en una determinada provincia sin que el resto de las instituciones con capacidad normativa de los Territorios Históricos vengan obligadas a dictar normas adoptando las mismas medidas, ni después de adoptadas a mantenerlas, este debe ser el marco jurídico de referencia en relación con el ámbito geográfico constituido por los tres Territorios Históricos; y en todo caso el ejercicio de comparación de si en cada Territorio Histórico se han implantado las mismas medidas tributarias se haría, como no puede ser de otra forma, a posteriori en un previsible examen de compatibilidad en referencia a lo dispuesto en el artº 107 de la TUE . En el caso que nos ocupa en el que una norma establece una ventaja fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a las empresas ubicadas en Bizcaia, se debió dar lugar al procedimiento prevenido en el artº 108 del TUE .

Razones que debieron llevar a esta Sala a casar y anular la sentencia de instancia y anular la norma combatida por no haberse seguido el procedimiento prevenido en el artº 108 de la TUE".

Por añadir un elemento adicional para justificar nuestra discrepancia con este razonamiento, hay que decir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea era plenamente consciente de que cada Territorio Histórico aprobaba su correspondiente Norma Foral, ya que se le habían remitido siete cuestiones prejudiciales, tres referidas al Territorio Histórico de Bizkaia y dos a cada uno de los otros dos Territorios Históricos, por lo que es evidente que tuvo en cuenta esta realidad y, aun así, determinó que el término de comparación lo constituía el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos, siendo claro que las Normas Forales emanaban solamente de uno de ellos, por lo que, si fuera asumible el planteamiento del Magistrado discrepante en su voto particular, es evidente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no hubiera llegado a la conclusión de que los Territorios Históricos gozaban de autonomía institucional, por ejemplo, porque hubiera dejado claro que en su conjunto sí la disfrutaban, pero luego no podría extraerse la consecuencia derivada de ella por no corresponderse el ámbito de aplicación de la regulación con el que había declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como ámbito de referencia a efectos del análisis de la selectividad.

Es más, este criterio no deja de ser otro intento diferente, como el de las entidades recurrentes en casación, de alterar el principio establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 sobre cómo debe aplicarse en el caso vasco la sentencia Azores.

El último de los votos particulares, el del Magistrado Garzón Herrero, plantea de una forma todavía más rocambolesca algunos de los aspectos de la controversia. La

estructura de su voto particular parte de realizar unas consideraciones previas sobre la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo respecto a las Normas Forales fiscales, consideraciones que no se corresponde con la realidad histórica que pretende reflejar sino todo lo contrario.

Dada la gran cantidad de cuestiones que plantea el Magistrado discrepante, creo que es oportuno analizarlas una por una para ver la consistencia de sus argumentaciones.

Su análisis parte de la siguiente constatación:

“Esta Sala viene resolviendo litigios sobre Normas Forales Vascas, al menos, desde el 19 de julio de 1991, y siempre con pronunciamientos anulatorios. La sentencia que supone un punto de inflexión en nuestra jurisprudencia por afrontar, desde la perspectiva del Derecho Comunitario, la problemática de las Ayudas de Estado, es la de 9 de diciembre de 2004, sentencia con pronunciamiento también anulatorio.

Esa sentencia es el punto de arranque de los litigios sobre Normas Forales Vascas ahora controvertidas por diversas razones:

A) Es la última dictada conteniendo un pronunciamiento de fondo sobre las normas ahora recurridas.

B) Es antecedente y origen de las resoluciones impugnadas.

[...]

y con la idea de que la sentencia Azores había supuesto un cambio radical en la concepción del TJUE sobre el alcance y contenido de las Ayudas del Estado, se resolvieron los incidentes de suspensión y de ejecución de sentencia referidos tomando en consideración el cambio de doctrina que dicha sentencia supuestamente contenía.

He manifestado mi oposición a tal proceder mediante votos particulares continuados, por entender que esa sentencia Azores nada tenía que ver con las pretensiones incidentales de ejecución y suspensión planteadas ante nosotros. Además, consideraba que el contenido y alcance de dicha sentencia, como se ha demostrado, era mucho más problemático de lo que podría inicialmente suponerse.

La sentencia que ahora se dicta es la primera, sobre el fondo, en estos más de veinte años que no tiene un contenido anulatorio de las normas impugnadas, rompiendo injustificadamente, desde mi punto de vista, la trayectoria jurisprudencial”.

Es evidente que esta descripción de los hechos no se corresponde con la historia jurisprudencial en torno al Concierto Económico, puesto que, como hemos podido analizar en el apartado dedicado a la litigiosidad fiscal en relación con las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos vascos, en realidad, tanto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo habían desestimado las impugnaciones contra la fiscalidad foral, y solamente se había producido una estimación de las pretensiones anulatorias en relación con las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988, con la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993 y con la reducción temporal durante cuatro ejercicios de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996, hasta que se publicó la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Es más, hemos visto al transcribir el último aspecto de las sentencias de la mayoría sobre la trasgresión de los límites internos, que se mencionan en él abundantes resoluciones del Tribunal Supremo que precisamente lo que hacían era confirmar la adecuación a Derecho de las normas aprobadas por los Territorios Históricos.

Por tanto, el punto de partida del voto particular ni se corresponde con la realidad ni supone un análisis riguroso de la jurisprudencia anterior del propio Tribunal Supremo, por lo que se descalifica por sí mismo.

A partir de ese punto, el Magistrado discrepante plantea que el análisis del Tribunal Supremo deberían haber tomado en consideración otros pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se habían producido antes de que se dictase sentencia en estos recursos de casación, lo que plantea en los siguientes términos:

“Por el contrario, y para la resolución de la cuestión de fondo, que es a lo que ahora nos enfrentamos, se ha omitido un estudio completo de las sentencias del TJUE de 9 de junio y 28 de julio de 2011 , entre los mismos litigantes que concurren en estos litigios, y cuyo objeto es altamente semejante al aquí controvertido, además de muy trascendente, y que, ahora sí, dirimen el fondo del asunto, sentencias que declaran las medidas enjuiciadas "Ayudas de Estado". Tampoco se ha examinado la sentencia de casación recaída en el asunto Gibraltar, que también declara las normas impugnadas Ayudas de Estado, revocando, en este caso, la decisión del Tribunal de Primera Instancia, sentencia que, en mi opinión, vuelve a ser de singular trascendencia en el asunto que ahora resolvemos.

Estimo que esta posición apriorística sobre lo que la doctrina Azores suponía ha sido un lastre y ha predeterminado el fallo de este litigio.

Parece inferirse, de lo acaecido hasta ahora, que el TJUE ha abandonado la doctrina de la sentencia Azores o la ha hecho inaplicable. El Tribunal Supremo, por el contrario, la acoge, la mantiene y la consagra, pese a que el TJUE, hasta ahora, ha rehuido su aplicación en los asuntos en que inicialmente podía tener vigencia”.

En realidad, a este argumento ya le había dado respuesta la sentencia mayoritaria, precisamente porque las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a las que hace referencia el Magistrado discrepante, hacen referencia a medida fiscales de los Territorios Históricos que han sido consideradas como ayudas estatales por un criterio de selectividad material, por no aplicarse al conjunto de empresas sometidas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, sino solo a una parte de ellas, tanto por los propios requisitos establecidos en esas normas como por el poder discrecional reconocido a las Diputaciones Forales en algunas de esas disposiciones, y por lo tanto, es evidente que esa perspectiva no tiene nada que ver con la de la selectividad regional, en la que lo relevante no es el contenido de la medida sino el universo de contribuyentes a los que se aplica, pero no por las propias características de la medida, sino por el ámbito de aplicación de la propia normativa de que se trate, por no aplicarse en el conjunto del término de comparación que debe tenerse en cuenta.

El voto particular, en este punto, está mezclando indebidamente los dos planos del análisis, la selectividad material y la regional, cuando la controversia solamente podía referirse a esta última si estamos hablando de cuestiones como el tipo general de gravamen, que se aplica a la generalidad de los contribuyentes sometidos a la regulación de que se trate, y de esa confusión, pretende obtener una solución invalidante de la autonomía foral.

Es más, pretender que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desautorizado la doctrina Azores en la sentencia de los recursos de casación de Gibraltar es no haberla leído de forma completa ni correcta, puesto que, como tuvimos ocasión de analizar en el apartado correspondiente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea solamente se pronuncia en cuanto a la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, respecto a la apreciación de la selectividad material, que no de la regional, y cuando tiene que resolver los recursos planteados ante el Tribunal General por haber casado su sentencia, expresamente exige los tres requisitos de Azores para determinar si existe autonomía suficiente, y por tanto, si no estamos en presencia de ayudas estatales por selectividad regional, como también pudimos ver.

Por lo tanto, decir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha anulado los efectos de su doctrina Azores es totalmente contrario a la realidad, lo que se pone de manifiesto, como hemos mencionado, en la propia actuación de la Comisión Europea, que renunció a recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar en lo que se refería a la selectividad regional, y en el propio proyecto de Comunicación de 2014 sobre el concepto de ayuda, en el que deslinda claramente la selectividad material y la regional, y en cuanto a esta última, modifica su criterio de la Comunicación de 1998 sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, de entender que siempre el término de comparación sea el Estado miembro de que se trate, recibiendo al respecto la doctrina de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores y en la cuestión prejudicial de los Territorios Históricos vasco, e incluso, la forma de aplicar esa doctrina del Tribunal General de la Unión Europea en el asunto Gibraltar.

Es evidente que si éstos son los mimbres sobre los que construye su razonamiento el Magistrado discrepante, el resultado de su análisis no va a ser conforme ni con el Derecho interno, interpretado conforme a la doctrina reiterada de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, ni con el Derecho de la Unión Europea, interpretado conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El siguiente paso que da este Magistrado en su voto particular es reclamar la necesidad de haber practicado prueba por parte del Tribunal Superior de Justicia del País

Vasco en relación con las cuestiones que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideraba que debía contrastar el Tribunal remitente para llegar a una solución del litigio que pendía ante el mismo.

Al respecto, el voto particular establece lo que sigue:

"Es decir, en el proceso contencioso no sólo no rige, sino que es errónea, la idea de que el juez no debe practicar pruebas no solicitadas por las partes. Contrariamente, si lo estima procedente y conveniente para la más adecuada solución del asunto, "puede" y sobre todo "debe" hacerlo. El interés público que late en el proceso contencioso justifica que la controversia fáctica no quede al arbitrio de las partes. Si hay un proceso contencioso en que ese interés público sea patente, y que trasciende a la posición de las partes, es éste.

No comparto por ello, sino que discrepo, de la doctrina, que en este punto crucial, mantiene la posición mayoritaria.

Planteado en estos términos el problema, la cuestión radica en decidir si era necesaria la prueba "para la mejor decisión del asunto".

[...]

En un asunto como el que contemplamos, en el que, además de algún modo la decisión de la "cuestión prejudicial" ha alterado el objeto inicial del litigio, era "deber" del órgano jurisdiccional la práctica de la prueba necesaria para la "adecuada solución del litigio", y eso aunque la actividad procesal de las partes en el punto debatido no haya sido satisfactoria.

[...]

La afirmación del Tribunal de Instancia, al final del fundamento octavo, asumiendo la posición del gobierno español sobre la inexistencia de flujos financieros compensatorios de las medidas tributarias, considerándola válida y fundada, es, al menos, sorprendente.

Efectivamente, la posición procesal del gobierno español en estos más de veinte años de litigios sobre lo mismo no merece esa credibilidad procesal que el órgano jurisdiccional de instancia le atribuye. Ello se comprueba si se repara en que medidas semejantes a las aquí controvertidas hayan sido impugnadas por el gobierno español en unas ocasiones, en tanto que en otras ha sido ajeno a los litigios y no las ha impugnado y ha permanecido al margen de los procesos celebrados. También ha sostenido posiciones ante los Tribunales españoles, que luego ha abandonado en las instancias internacionales. Finalmente, en el asunto Gibraltar, extraordinariamente semejante a éste en cuanto al fondo, ha mantenido posiciones claramente opuestas a las mantenidas en este proceso pues allí solicitó que fueran declaradas Ayudas de Estado las normas enjuiciadas, en tanto que en este litigio, y solo en las instancias internacionales, pues ante los tribunales nacionales no ha comparecido, ha mantenido la legalidad de las medidas. Por tanto, cualquier conocedor de la realidad procesal de estos más de veinte años de litigios no puede asumir la posición probatoria de una parte tan "imprevisible" en sus comportamientos procesales.

[...]

La trascendencia de esta omisión no sólo radica en que se ha infringido el Derecho Nacional (normas reguladoras de la celebración de la prueba), sino que también se ha vulnerado el Derecho Comunitario al no resolverse una cuestión básica para decidir si las normas impugnadas eran, o no, Ayudas de Estado, conforme a lo dicho por el TJUE".

Obviamente el enfoque de este Magistrado es contrario al de la mayoría del Tribunal, y vuelve a incurrir en el vicio argumental de considerar que su opinión se corresponde con la adecuada interpretación del Derecho vigente, ya que, por más que le parezca adecuado haber realizado un análisis probatorio adicional al que se había realizado en el procedimiento en primera instancia, la cuestión estriba en determinar si la decisión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de no practicar más diligencias

después de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la cuestión prejudicial era conforme a Derecho o no, y evidentemente lo era, como por otra parte, otros Magistrados discrepantes afirman hasta en sus votos particulares.

El Tribunal Supremo, en un recurso de casación, no debe analizar lo que hubiera sido conveniente hacer por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la primera instancia, ya que el recurso de casación no es una segunda instancia que pueda volver a valorar todas las cuestiones que haya suscitado el procedimiento, sino si la actuación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha lesionado o no derechos procedimentales de los recurrentes, y es evidente que pretender que unas diligencias para mejor proveer en un recurso pendiente solamente de señalamiento de votación y fallo al remitir el procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sean un trámite obligado para el Tribunal de instancia es desconocer la regulación procesal en vigor, la forma en la que la ha interpretado la jurisprudencia y sustituir el criterio del Tribunal de instancia en forma no conforme con el alcance de un recurso de casación.

Obviamente, tampoco merece especial consideración la "reprimenda" que el Magistrado discrepante realiza a la posición de la Abogacía del Estado en los diferentes procedimientos, pues la actuación de la misma no responde al patrón descrito por el Magistrado, además de que no aprecia adecuadamente cuál era el alcance de la posición del Reino de España en el asunto Gibraltar, que era plenamente consistente con la aplicación de la doctrina Azores en el caso de los Territorios Históricos vascos, pues así resulta de los propios escritos presentados ante el Tribunal General y ante el Tribunal de Justicia en esos asuntos.

De hecho, en el recurso de casación interpuesto por el Reino de España contra la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2008 en el asunto Gibraltar, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea defiende que los Territorios Históricos vascos sí cumplen los requisitos de la doctrina Azores, pero que esos mismos requisitos no se cumplen en el caso de Gibraltar.

Así, por ejemplo, en el escrito de planteamiento del recurso de casación podemos leer lo siguiente en relación con la autonomía económica:

"154. Segunda. No es cierto que, como dice el TPI en el apartado 106, sea difícil "concebir que exista una entidad infraestatal que no reciba apoyo financiero alguno, cualquiera que sea su forma, del Gobierno central". Precisamente, en la tercera de las sentencias dictadas sobre "selectividad regional", la de 11 de septiembre de 2008 (asuntos C-428/06 y C-434/06, acumulados, País Vasco), constituye un supuesto en el que las consecuencias financieras de los beneficios fiscales otorgados por la Diputaciones Forales del País Vasco, suponen una merma de sus ingresos, y no sólo no se reciben transferencias financieras, cualquiera que sea su forma, sino que el País Vasco debe contribuir con una cantidad (el "cupó") a los gastos generales del Estado por servicios no transferidos a aquella Comunidad Autónoma. De esta sentencia es oportuno destacar que el apartado 131

remitió al Tribunal nacional la competencia para comprobar la existencia o no de compensaciones:

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

155. *En ejercicio de la competencia remitida por el Tribunal de Justicia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que había planteado las cuestiones prejudiciales, dictó la sentencia nº 886/08 de 22 de diciembre de 2008, en la que se declara que "esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones de que una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema legal acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones" (Fundamento de Derecho Quinto, párrf primero). Y más adelante, en los párrafos sexto y séptimo del mismo Fundamento de Derecho sostiene que la Comunidad Autónoma del País Vasco, hace frente con sus ingresos tributarios al sostenimiento de los servicios de su competencia, y a una parte de los servicios que no lo son (el "cupo"), lo que supone "a priori" que el que sufre el riesgo de una menor recaudación es el propio País Vasco, basando verificar que existe una correlación o proporción idónea entre cargas no asumidas y flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición, un flujo económico inverso y variable que contrapreste o compense a la Comunidad Autónoma.*

156. *Por tanto, sí hay casos en que la entidad subestatal no recibe apoyos financieros, y son estos casos, precisamente, los que cumplen el requisito de la autonomía financiera".*

Por tanto, podemos comprobar claramente que el Magistrado discrepante incurre en una frivolidad al enjuiciar el posicionamiento de la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Gibraltar, precisamente porque no ha descrito adecuadamente la posición defendida por el Reino de España en ese asunto, pero en último extremo, también, porque el Derecho aplicable no depende de la posición que defienda en un determinado procedimiento una de las partes, por muy cualificada que la misma sea.

Ahora bien, el aspecto al que más atención debemos prestar de los votos particulares formulados por este Magistrado es el que hace referencia a la cuestión de fondo que tuvo que resolver el Tribunal Supremo, es decir, si concurría la autonomía institucional, la de procedimiento y la económica en relación con los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Aparentemente, no discute la apreciación de los requisitos de autonomía institucional y de procedimiento, pues entiende que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha decretado que concurren en el caso del País Vasco, si bien esto no es cierto desde un punto de vista formal en lo que a la autonomía de procedimiento se refiere, como hemos podido analizar con anterioridad.

Pero, en cualquier caso, el Magistrado discrepante acepta, a regañadientes, eso sí, la concurrencia de ambos requisitos, cuando razona como sigue:

“Sobre esta problemática, basta con afirmar que han de concurrir las autonomías: institucional, procedimental y económica, que el TJUE exige para que determinadas medidas no se consideren Ayudas de Estado.

Voy a centrarme en la autonomía económica, porque habiendo proclamado el TJUE que concurren las dos primeras (la institucional y la procedimental) no podemos sino acatarlas, pues siendo el TJUE quien define y configura tales requisitos de Derecho Comunitario nada puede hacerse sino aceptarlas. Ello no impide manifestar las evidentes reservas intelectuales que esas conclusiones merecen. Efectivamente, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son realidades jurídicas, políticas y territoriales, distintas y diferentes, por lo que se incurre, en mi opinión, en una clara contradicción cuando se afirma que tienen autonomía pero para que tal autonomía se produzca han de complementarse recíprocamente Territorios Históricos y Comunidad Autónoma. Si hay autonomía, desde mi punto de vista, no hay necesidad de complementación, y si, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, son realidades que necesitan la recíproca complementariedad carecen de autonomía.

Del mismo modo, la autonomía procedimental ha de predicarse de cada uno de los Territorios Históricos, razón por la que unas administraciones que se rigen esencialmente por mecanismos de coordinación ha de aceptarse que carece de la indispensable autonomía en su actuación, pues la coordinación no deja de ser un mecanismo subordinado de decisión de los procedimientos administrativos.

Pero como he dicho anteriormente esto son cuestiones resueltas, a tenor de la sentencia del TJUE”.

Menos mal que defiende que respeta lo que ha resuelto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, porque en realidad esto no pasa de ser una afirmación carente de contenido real, puesto que cuestiona las conclusiones del Tribunal de Justicia en toda su extensión y en ambos aspectos, con un criterio particular, respetable en cuanto opinión jurídica, obviamente, pero completamente fuera de lugar en un procedimiento como éste, porque ello implica un desconocimiento de la posición ordinamental del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del propio Tribunal Supremo y del carácter de cosa interpretada del que gozan las resoluciones del Tribunal de Luxemburgo.

Pero el núcleo de su discrepancia lo articula en relación con la autonomía económica, entendiendo por su parte que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había determinado que era preciso un análisis exhaustivo de la metodología de determinación del Cupo y de los números en los que se sustenta para ver si estamos en presencia de autonomía económica o no.

El Magistrado lo expresa en los siguientes términos:

“En ella, sin embargo, se deja claro, de manera nítida, que la cuestión de la autonomía económica, ha de resolverse mediante una actividad procesal, transcrita más arriba, que el Tribunal de Instancia tenía que desplegar, lo que no ha hecho.

[...]

La cuestión crucial de este recurso, como he dicho, era la fijación de los parámetros que sustentan la aplicación del cupo, así como los demás elementos que ulteriormente son aplicados.

De esta manera no puedo sino disentir de una sentencia a la que le falta el hecho sustancial, básico, crucial y esencial para la decisión que adopta, saber si en la fijación del cupo se establece una ventaja oculta que justifiquen las ulteriores pérdidas de recaudación que se derivan de normas del tipo de las impugnadas.

[...]

Resulta patente que en alguno de los pleitos que decidimos -basta uno- ha intervenido la Comunidad Autónoma del País Vasco, no el gobierno español, que se ha abstenido de intervenir en el litigio pese al indudable interés público que este proceso supone. La Comisión Mixta que regula la Ley del Concierto está integrada además de por representantes del Gobierno Español, por otros que lo son de la Comunidad Autónoma Vasca, y, por tanto, conocen indiscutiblemente los datos que dan lugar a la aplicación del Concierto.

No ofrece dudas, en consecuencia, de que si no conocemos los datos que son el hito del Concierto, y que repito, son esenciales básicos, sustanciales y cruciales para la adecuada solución del litigio, es porque una de las partes litigantes los oculta. Por eso, la parte que oculta esos datos debe soportar las consecuencias de que los mismos no estén en el proceso, en virtud de reglas sobre carga de la prueba por todos conocidas.

Por lo expuesto, creo que aún aceptando las deficiencias estructurales que el proceso tiene, la conclusión ha debido ser la de estimar el recurso y anular, también por razones de fondo, las resoluciones impugnadas".

Ciertamente el Magistrado discrepante muestra una peculiar óptica de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El Tribunal de Luxemburgo no había trasladado al Tribunal remitente la idea de que debía analizar en profundidad los datos económicos que sustentan el cálculo del Cupo para ver si se encuentra infravalorado, ya que, de hecho, le parecía que la articulación jurídica del modelo implicaba constatar la presencia de autonomía económica en los Territorios Históricos vascos. Su precisión al respecto, lógica en el curso de una cuestión prejudicial en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no dispone de plena potestad jurisdiccional, era que su razonamiento solamente se vería modificado en caso de que se descubriese en el cálculo del Cupo alguna compensación fáctica directa que compensase la reducción de tipos de gravamen o las diferentes ventajas que pudiera incorporar la normativa foral.

Por lo tanto, la clave del análisis no está en la determinación del Cupo, sino en si existe dentro de él alguna compensación directa en relación con el ejercicio de la autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico. Y desde esta perspectiva es evidente que no se precisa un análisis como el que propone el Magistrado discrepante, puesto que la metodología de determinación del Cupo, las fuentes de las que proceden los números que lo sustentan y el índice de imputación han permanecido prácticamente invariables desde 1981, cuando los Territorios Históricos no habían ejercitado sus competencias normativas autónomas en el Impuesto sobre Sociedades, se han mantenido así después, cuando las han ejercido, y han seguido permaneciendo invariables en todos los momentos hasta el presente, pese a que las divergencias en el Impuesto sobre Sociedades entre los Territorios Históricos y el territorio de régimen común han sido muy diferentes en todos estos momentos, llegando incluso a una situación, en

2015, en la que en ambos territorios se aplica el mismo tipo general de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, el 28 por 100.

Por lo tanto, si las modificaciones de la normativa foral, la mayor o menor intensidad de las ventajas que ha podido reconocer a los contribuyentes a lo largo de estos casi 35 años, no han implicado una variación en los elementos configuradores de la metodología de determinación del Cupo, el razonamiento lógico más elemental nos tiene que llevar a la conclusión de que no incorpora ninguna compensación que cumpla los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 para que se pueda establecer una relación causal y directa con el ejercicio de la autonomía normativa y se elimine la autonomía económica.

Mención aparte merece el argumento sobre que la prueba de que el Cupo está correctamente determinado incumbe a las Administraciones vascas, pues aunque incluso parece desconocer el Magistrado discrepante la configuración de la Comisión Mixta del Concierto Económico, en la que también están representadas las instituciones forales, lo evidente es que el que defiende la validez de una disposición general no tiene que probar los elementos en los basa su defensa, es quien pretende la nulidad de una norma el que tiene que demostrar los elementos de hecho en los que se basa su imputación.

Lo contrario supone subvertir completamente las reglas más elementales de la carga de la prueba y establecer una especie de *probatio diabolica* para los Territorios Históricos, que además, les priva de la presunción de legalidad que el ordenamiento jurídico reconoce a todas las disposiciones generales, incluidas las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El último argumento que esgrime el Magistrado discrepante con las sentencias del Tribunal Supremo en sus votos particulares tiene que ver con la realidad social del tiempo en el que deben aplicarse las normas, principio hermenéutico de nuestro Código Civil, aplicable a la interpretación de todas las normas jurídicas.

Llama la atención que el Magistrado recurra a un precepto cuya vulneración no había sido reclamada por los recurrentes en casación, lo que supone una clara extralimitación de la función que corresponde a la revisión casacional, pero más que el aspecto formal, resulta sorprendente el argumento de fondo que esgrime al respecto, puesto que defiende que:

“Hay, por último, una consideración básica que haría en mi opinión indispensable la estimación del recurso por la mera aplicación del artículo 3.1 del Código Civil que exige que las normas se apliquen conforme a la realidad del tiempo y lugar en que estas han de ser aplicadas.

Constituye, en mi opinión, una conclusión difícilmente presentable el que las normas estatales económicas de todo orden estén sometidas a control exhaustivo, por las

circunstancias de todos sabidas, de la Comisión y no lo estén las de una unidad subestatal, que es lo que la sentencia mayoritaria consagra".

La verdad es que no entiendo muy bien qué tiene que ver el argumento que se utiliza con la realidad social del tiempo en que deben aplicarse las normas, pero la cuestión es que el Magistrado discrepante no ha debido de entender muy bien los términos del debate, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo no han determinado que las Normas Forales fiscales son inmunes al control de su adecuación a la normativa europea de ayudas estatales, ni mucho menos, sino que no constituyen ayudas estatales por el hecho de no aplicarse a todos los contribuyentes del Estado español, que es una cosa muy diferente.

Las Normas Forales fiscales están sometidas al mismo grado de control, desde la perspectiva de las ayudas estatales, que el resto de disposiciones generales del ordenamiento del Estado, bajo los mismos y exactos parámetros, lo que han hecho estas sentencias precisamente es equiparar la situación de las Normas Forales con la de las Leyes del Estado relativas a los mismos impuestos, puesto que en el caso de todas ellas podrá analizarse la selectividad material de las medidas, pero lo que no permiten esas sentencias es que todas las Normas Forales sean selectivas por el hecho de estar dictadas en ejercicio de las competencias que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos vascos.

El último comentario que nos merecen los tres votos particulares formulados a las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012 tiene que ver con poner de manifiesto una anécdota. En esas fechas, el Tribunal Supremo desestimó todos los recursos de casación entonces pendientes respecto a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 y de 17 de abril de 2009 en relación con las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo contenido tiene pleno sentido realizar esas manifestaciones, aunque no compartamos ni su contenido ni su virtualidad jurídica.

Pero una de las sentencias que dictó el Tribunal Supremo en esas fechas hacía referencia a un recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia y las Juntas Generales de Bizkaia contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que había decretado la nulidad de la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la que se había aprobado para clarificar que la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 no afectaba a los hechos imposables devengados con anterioridad a su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia, que, como hemos tenido ocasión de comentar, el Tribunal Supremo no consideró conforme a Derecho.

La anécdota reside en que los tres Magistrados discrepantes también incorporaron los mismos tres votos particulares a esa sentencia del Tribunal Supremo que desestimaba los recursos de casación de las instituciones forales, respecto de los que evidentemente no tenía ningún sentido realizar esas afirmaciones, además de que estoy prácticamente seguro de que esos Magistrados compartían plenamente el criterio de la mayoría en lo que a esa sentencia se refiere.

x) Principios establecidos para el futuro.

Es evidente que la contundencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, las del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 y de 17 de abril de 2009 y las del Tribunal Supremo de 30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012 han supuesto un cambio radical de perspectiva en relación con la aplicación de las normas europeas sobre ayudas estatales a las Normas Forales aprobadas por los Territorios Históricos vascos en aplicación del Concierto Económico, en lo que al propio régimen se refiere y a la selectividad regional derivada de que las Normas Forales no se aplican a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades del Estado español.

Ahora bien, las entidades recurrentes siguieron planteando ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recursos contra las Normas Forales aprobadas en 2008 y 2009 en relación con las modificaciones que afectaban al Impuesto sobre Sociedades, recursos que ya se plantearon con pleno conocimiento de la solución que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco habían dado a la controversia, aunque se encontraran pendientes de resolución en aquellos momentos los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal Supremo.

En realidad, las entidades recurrentes, que ya sólo eran, a estas alturas, la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, planteaban en primera instancia los mismos argumentos que habían recogido en sus recursos de casación ante el Tribunal Supremo, pretendiendo, eso sí, el recibimiento del pleito a prueba y llevar a efecto un análisis de la metodología de determinación del Cupo.

Además, han aportado en sus recursos como elemento de prueba un dictamen realizado por un prestigioso catedrático de la Universidad Carlos III de Madrid¹⁴³, que pretende cuestionar el cumplimiento de los tres requisitos de autonomía en el caso de los Territorios Históricos vascos, y sobre todo, el de la autonomía económica, pero basa todo

¹⁴³ ZORNOZA PÉREZ, J. **Dictamen relativo a la incompatibilidad con el régimen comunitario de ayudas de Estado de la normativa concertada vasca del Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la falta de autonomía económica**, Madrid, 2009.

su análisis en analizar separadamente el cumplimiento de cada uno de los requisitos en la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado, y en sus Territorios Históricos, por otro, con lo que no respeta en nada la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

De hecho, el dictamen establece la siguiente argumentación de partida:

“Bajo nuestro punto de vista, no cabe duda de que los TTHH y la CAPV son entes jurídicos diferentes y que no se trata de examinar la adecuación al régimen comunitario de un impuesto propio de la Comunidad Autónoma, sino de un tributo concertado como es el Impuesto sobre Sociedades, es decir, de competencia de los TTHH. Por consiguiente, la triple autonomía necesariamente debe predicarse de los propios TTHH, que no de la CAPV, en tanto en cuanto en ellos reside el poder tributario. Asumir lo contrario sería, como parece le ocurre al TJCE y en mayor medida al TSJPV, desconocer la peculiaridad del régimen fiscal de dichos Territorios que puede reflejar una cierta falta de profundización en el especial tratamiento jurídicamente previsto para los mismos.

Con el fin de dotar de consistencia jurídica a nuestra apreciación, hemos de hacer notar que el Estatuto de Autonomía (artículo 41.2.a) y el Concierto económico (artículo 1) ordenan las relaciones ingreso/gasto entre la CAPV y el Estado, pero desarrollan un diseño institucional incompleto dentro de la CAPV. Ello es así porque, en materia de gasto, no se realiza una división nítida de competencias entre las instituciones autonómicas y provinciales. Mientras que, en la vertiente del poder tributario, transfieren lo esencial de la capacidad de ingreso a los TTHH, previendo que éstas deberán hacer unas aportaciones a los Ayuntamientos por un lado y a la CAPV por otro, y que ésta deberá pagar un cupo al Estado, pero sin establecer previsión alguna respecto de la cuantificación y distribución de la referida financiación. Estas ambigüedades desembocaron en la aprobación de la ya citada Ley 27/1983 que establece dos tipos de ordenaciones (artículo 7): en materia de gasto delimita las competencias de ambos niveles de gobierno mientras que en la vertiente de los ingresos, de competencia exclusiva de las provincias, establece una serie de principios metodológicos para su cálculo y reparto hacia los otros niveles de gobierno vascos, que tienen reflejo quinquenal en la correspondiente Ley de Aportaciones para la financiación del País Vasco (en el momento de autos, Ley 6/2002 de 4 de octubre).

Son, por lo expuesto, los Territorios Históricos los que establecen su propio sistema tributario y los únicos titulares de las competencias en relación con el Impuesto sobre Sociedades en su condición de tributo concertado, nutriendo de recursos no sólo a la Hacienda General del País Vasco sino también a los entes locales. Por esta razón, creemos errónea la interpretación llevada a cabo por el TJCE, e implícitamente asumida por el TSJPV, de estudiar la autonomía suficiente del País Vasco bajo la óptica indistinta de las provincias forales y de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de sujetos políticos e institucionales claramente diferenciados.

En consecuencia, si con arreglo al sistema foral de financiación a que se refiere la Constitución (Disposición Adicional Primera) y el Estatuto de Autonomía (artículos 41.1 y 42.a), el único titular de los tributos concertados es la Diputación Foral de cada Territorio, son éstos quienes necesariamente han de erigirse en sujetos a los que referir el análisis de la autonomía suficiente. Esta circunstancia hace surgir nuevos problemas en el encaje comunitario de las medidas fiscales controvertidas, que evidentemente no han sido tratados por el TJCE ni el TSJPV pero que resultan de especial interés en la realización del triple test de autonomía y de los que nos ocupamos a continuación”.

Nuevamente vemos que un razonamiento de esta naturaleza no respeta la premisa establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de septiembre de 2008, que tiene a estos efectos fuerza de cosa interpretada, por lo que es evidente que cualquier análisis que se base en considerar por separado a los Territorios Históricos o a la Comunidad Autónoma del País Vasco va a llevar, indefectiblemente, a una conclusión incorrecta porque no se ha tomado el término de comparación adecuado, que es el que ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ya hemos razonado con anterioridad que, en nuestra opinión, es plenamente lógica la asunción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este sentido, porque los derechos históricos se predicán de los territorios forales, que han decidido constituir entre ellos una Comunidad Autónoma de nuevo cuño a la que han atribuido determinadas competencias, pero partiendo siempre de la distribución de competencias entre los dos niveles institucionales principales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de los Territorios Históricos, pero esta articulación es fruto de su derecho de autonomía y de su potestad de autoorganización, y por tanto, no debe implicar diferencias en relación con el análisis del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales, porque el principio básico que establece el Tratado de la Unión Europea a este respecto es el respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros.

Pero, además, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece un cauce único de relación entre el conjunto del País Vasco y la Administración del Estado, a todos los efectos, por lo que tiene pleno sentido que el término de comparación sea el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, además de ser una cuestión que no puede discutirse válidamente en Derecho de la Unión Europea una vez que se ha pronunciado sobre ella el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ya vimos al tratar de la conflictividad judicial en relación con las Normas Forales fiscales que estos recursos, en los que se ha producido un enjuiciamiento pleno por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo, con posterioridad a la resolución de la cuestión prejudicial, ha implicado también que los órganos judiciales han desestimado en su integridad los recursos planteados por las Comunidades Autónomas recurrentes.

En realidad, todas las sentencias del Tribunal Supremo dictadas en relación a estos últimos recursos se hacen eco de los argumentos esgrimidos en las sentencias de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012, a las que hemos hecho referencia, sin incorporar nuevas consideraciones jurídicas, máxime cuando el planteamiento de analizar separadamente a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con los tres criterios de autonomía ya había sido expresamente rechazado en aquellas resoluciones.

Con ello, podemos decir que, a fecha de hoy, esta cuestión de la relación entre la autonomía tributaria foral y las normas europeas sobre ayudas estatales en relación con el propio Concierto Económico en sí mismo considerado y con el análisis de la selectividad regional del sistema está completamente superada, y resuelta en el sentido

de considerar que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen las tres condiciones de autonomía de la sentencia Azores y, en consecuencia, desempeñan un papel preponderante en la determinación del medio político y económico en el que operan las empresas, por lo que, en consecuencia, el ámbito de comparación para determinar si las medidas aprobadas por los Territorios Históricos son ayudas estatales o no es la universalidad de los contribuyentes sometidos a la normativa foral de cada Territorio Histórico y no la del conjunto del Estado español.

Evidentemente, una conclusión así ha salvado completamente el encaje del Concierto Económico en el Derecho de la Unión Europea desde la perspectiva de las ayudas estatales, aunque no va a poder sustraerse al control establecido respecto de las mismas, que deberá hacerse en base a criterios de selectividad material, o incluso de selectividad regional, pero siempre dentro del sistema tributario de cada Territorio Histórico, que, a estos efectos, podemos considerar equiparado al de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Pero quizás el aspecto más relevante desde el punto de vista interno es que hemos vuelto al principio a la hora de analizar la conformidad a Derecho de las Normas Forales fiscales, en el sentido de que la normativa europea de ayudas estatales ya no se convierte en un elemento que permita considerar superadas las reglas de armonización establecidas en el Concierto Económico, sino que, al contrario, mientras no se determine la superación de esas reglas de armonización por motivos internos, no estaremos en presencia de una vulneración del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales¹⁴⁴.

Todo vuelve a girar, por tanto, en torno al Concierto Económico, a las normas que se contienen en el mismo, sin que existan atajos para declarar la nulidad de las Normas Forales, y el Derecho de la Unión Europea tendrá la misma importancia que respecto a las Leyes del Estado que regulan los impuestos aplicables en territorio de régimen común, además de que el análisis de esa conformidad con el ordenamiento jurídico lo va a realizar el Tribunal Constitucional después de la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

Y en consecuencia, eso permite situar el análisis del Concierto Económico en el ámbito del reconocimiento y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, con respeto al ordenamiento de la Unión Europea, como el resto de competencias que

¹⁴⁴ Así lo concluye IDOT tras examinar las consideraciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 11 de septiembre de 2008. IDOT, L. "Mesures adoptées par des communautés infra-étatiques et condition de sélectivité". *Europe*, núm. 378, 2008, p. 38.

incumben a los Estados miembros, pero sin estar sometidos a mecanismos de control de mayor intensidad que no permitirían defender que se mantiene la imagen colectiva de la foralidad que se corresponde con su núcleo intangible.

Mucho tiempo ha transcurrido y muchos razonamientos se han desarrollado desde la Decisión 93/337/CEE de la Comisión sobre las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 hasta las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos Azores, País Vasco y Gibraltar y las del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y Tribunal Supremo analizando las Normas Forales relativas a aspectos del Impuesto sobre Sociedades aprobadas a partir del año 2005, pero toda esa evolución, que ha tenido al Concierto Económico en su centro en gran medida, ha permitido, también, clarificar definitivamente los criterios relativos a la selectividad regional en el conjunto de la Unión Europea.

De hecho, como anticipamos en su momento, la Comisión Europea ha adaptado su doctrina y su práctica decisoria, como no podía ser de otra manera, a estos pronunciamientos, tal y como resulta del análisis de la selectividad regional que realiza en el proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda estatal, en el que se recogen los siguientes criterios:

"142. En principio, solo aquellas medidas cuyo ámbito engloba la totalidad del territorio del Estado escapan al criterio de selectividad establecido en el artículo 107, apartado 1, del TFUE. No obstante, como se subraya más adelante, el sistema de referencia no tiene necesariamente por qué coincidir con el territorio del Estado miembro considerado. Por consiguiente, una medida que favorezca a empresas activas en una parte del territorio nacional no debe ser considerada selectiva automáticamente.

143. Según reiterada jurisprudencia, las medidas de ámbito de aplicación regional o local pueden no ser selectivas si cumplen ciertos requisitos.

144. A este respecto, cabe distinguir tres situaciones en lo referente a las medidas fiscales:

1) En la primera situación, que da lugar a selectividad regional de una medida, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar un tipo impositivo inferior en una determinada zona geográfica.

2) La segunda situación corresponde a la delegación simétrica de atribuciones en materia tributaria - un modelo de distribución de competencias tributarias en el que todas las entidades infraestatales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) de un Estado miembro tienen las mismas competencias de hecho o de Derecho para fijar el tipo impositivo aplicable en la zona sujeta a su jurisdicción, independientemente del Gobierno central. En este caso, las medidas decididas por las entidades infraestatales no son selectivas puesto que es imposible determinar un tipo impositivo normal capaz de constituir el marco de referencia.

3) En la tercera situación - la de la delegación asimétrica de competencias tributarias - solo algunas entidades regionales o locales pueden adoptar medidas fiscales aplicables en su territorio. En este caso, la evaluación del carácter selectivo de la medida considerada depende de si la entidad en cuestión es suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro. Se considerará que la entidad regional o local es suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro si desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Ese es el caso cuando se reúnen tres criterios de autonomía acumulativos: autonomía institucional, de procedimiento y económica. Si se reúnen todos esos criterios de

autonomía cuando una entidad regional o local decide adoptar una medida fiscal aplicable únicamente en su territorio, entonces la región en cuestión, y no el Estado miembro, constituye el marco geográfico de referencia.

5.3.1. Autonomía institucional

145. La existencia de autonomía institucional puede acreditarse cuando la decisión sobre la medida fiscal ha sido adoptada por una entidad regional o local dentro de su propio estatuto constitucional, político y administrativo distinto del estatuto del Gobierno central. En el asunto de las Azores, el Tribunal señaló que la Constitución Portuguesa reconocía a las Azores como Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales.

146. La evaluación de si se ha cumplido este criterio en cada caso concreto debe incluir, en particular, el examen de la constitución y otras leyes relevantes de un Estado miembro dado para verificar si una determinada región realmente tiene su propio estatuto político-administrativo y si cuenta con sus propios órganos de gobierno, facultados para ejercer sus propias competencias en materia fiscal.

5.3.2. Autonomía en materia de procedimiento

147. La existencia de autonomía en materia de procedimiento puede acreditarse cuando la decisión sobre la medida fiscal ha sido adoptada sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en la determinación de su contenido.

148. El criterio esencial a la hora de determinar si existe autonomía en materia de procedimiento no es el alcance de las competencias que se reconoce que tiene la entidad infraestatal, sino la capacidad de dicho organismo, habida cuenta de sus competencias, de adoptar una decisión sobre una medida fiscal independientemente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en cuanto a su contenido.

149. El hecho de que haya un procedimiento de consulta o de conciliación entre las autoridades centrales y regionales para evitar conflictos no excluye que se establezca una autonomía en materia de procedimiento de una entidad infraestatal, siempre que sea esa entidad, y no el Gobierno central, quien tenga la última palabra sobre la adopción de la medida.

150. El mero hecho de que los actos que adopte la entidad infraestatal estén sujetos a un control jurisdiccional no significa en sí que dicha entidad carezca de autonomía en materia de procedimiento, puesto que la existencia de este es inherente al Estado de Derecho.

5.3.3. Autonomía económica y financiera

151. La existencia de autonomía económica y financiera puede acreditarse cuando una entidad infraestatal asume la responsabilidad de las consecuencias políticas y financieras de una medida de desgravación fiscal. No puede ser el caso si la entidad infraestatal no es responsable de la gestión de un presupuesto, es decir, cuando no tiene el control ni de los ingresos ni de los gastos.

152. Por consiguiente, a la hora de determinar la existencia de autonomía económica y financiera, las consecuencias financieras de la medida fiscal en la región no deben compensarse con ayudas o subvenciones de otras regiones o del Gobierno central. Así pues, la existencia de un vínculo causal directo entre la medida fiscal adoptada por la entidad infraestatal y el apoyo financiero de otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro en cuestión excluye la existencia de tal autonomía.

153. La existencia de autonomía económica y financiera no se ve menoscabada por el hecho de que un déficit de ingresos fiscales como resultado de la ejecución de las competencias tributarias transferidas (es decir, un tipo impositivo inferior) se compense con un incremento paralelo de los mismos ingresos debido a la llegada de nuevos negocios atraídos por los tipos más bajos.

154. Si se reúnen los tres criterios de autonomía anteriores, el marco de referencia geográfico para determinar la selectividad de una medida es el territorio en el que la entidad regional o local tiene competencias.

155. Una medida fiscal regional no tiene por qué estar completamente separada de un sistema fiscal más general para que no constituya ayuda estatal. En particular, no es

necesario que el sistema fiscal en cuestión (bases de evaluación, tipos impositivos, normas y exenciones de recaudación fiscal) esté totalmente transferido a la entidad infraestatal. Por ejemplo, podría considerarse que la transferencia del impuesto de sociedades limitada a la facultad de variar los tipos impositivos dentro de una horquilla limitada, sin transferir la capacidad de cambiar las bases de evaluación (bonificaciones y exenciones fiscales, etc.), cumple la condición de autonomía en materia de procedimiento si los tipos predefinidos permiten a la región en cuestión ejercer competencias tributarias autónomas importantes, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en cuanto a su contenido.

156. *Además, los criterios de autonomía no exigen que las normas que rigen la recaudación fiscal sean transferidas a las entidades regionales o locales, ni que los ingresos fiscales sean realmente recaudados por dichas entidades. El Gobierno central puede seguir siendo responsable de recaudar los impuestos transferidos si los costes de la recaudación son sufragados por la entidad infraestatal".*

Obviamente, atrás queda también la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, que establecía taxativamente que siempre sería el territorio de un Estado miembro el ámbito de comparación a los efectos de apreciar el requisito de selectividad regional, y que ha sido definitivamente superada por la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos que hemos analizado.

xi) Armonización interna y diferencias entre Territorios Históricos: la cuestión pendiente.

Una vez sentado todo lo anterior, podemos concluir este apartado haciendo referencia a que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 (y las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y del Tribunal Supremo que han aplicado su doctrina) implica que cualquiera que fuera el modelo de País Vasco que hayamos elegido darnos los vascos, respetaría el Derecho de la Unión Europea porque, a efectos del régimen de ayudas de Estado, el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos se compara como una unidad respecto al Estado, y en esa comparación, se concluye que el País Vasco opera como un régimen tributario general más de la Unión Europea.

Otra cosa es cómo deba analizarse dentro del País Vasco la existencia de tres sistemas tributarios diferentes, puesto que dentro del sistema general que supone el País Vasco, tendremos un escenario de descentralización simétrica de competencias fiscales sin una normativa de referencia que nos pueda servir de término de comparación, como ya hemos anticipado en un apartado anterior de nuestro análisis.

De esos principios se deduce que podemos tener un Impuesto sobre Sociedades diferente en cada uno de los Territorios Históricos sin que deba realizarse el análisis de los tres criterios de autonomía (sólo aplicables en los supuestos de descentralización

asimétrica de competencias) a los efectos de analizar una compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea que el análisis conjunto del País Vasco ya nos garantiza.

Profundizando un poco más en esa línea, hay que tener presente que para el Derecho de la Unión, el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco debe tomarse como un todo en relación con el resto del Estado a los efectos del análisis del término de comparación en materia de ayudas de Estado.

Como hemos visto, la Corte de Luxemburgo es categórica al afirmar que habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos.

Dentro del País Vasco, es evidente que las Juntas Generales de cada uno de los Territorios Históricos son los órganos competentes para dotarse de las normas fiscales correspondientes, y por tanto, conviven tres sistemas tributarios diferentes, que emanan de diferentes órganos parlamentarios y que pueden llevar a regulaciones diversas, como la realidad de los últimos tiempos ha demostrado ampliamente, por lo menos, por lo que al controvertido Impuesto sobre Sociedades se refiere, aunque tras la reforma integral del gravamen que se ha acometido en los tres Territorios Históricos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014 las diferencias se han reducido sustancialmente, por haber sido la reforma fruto de un gran pacto político de las fuerzas mayoritarias en los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la propia Comunidad Autónoma.

Ya hemos analizado cómo los artículos 1 y 2 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco atribuyen la competencia para mantener, establecer y regular el régimen tributario a las instituciones competentes de los tres Territorios Históricos, con ciertas limitaciones, eso sí, pero dentro de ellos hay que hacer notar que al Parlamento Vasco solamente le reserva una competencia de armonización, coordinación y colaboración fiscal entre los tres Territorios Históricos, coherente con la articulación que la Comunidad Autónoma del País Vasco adopta por medio del Estatuto de Autonomía de Gernika, pero sin que tenga directamente competencias para fijar unas normas comunes o para establecer una regulación supletoria para el caso de que los Territorios Históricos no hubieran ejercitado sus competencias.

Es más, si fuera éste el caso, el propio Concierto Económico prevé la aplicación de la normativa vigente en territorio de régimen común hasta que las instituciones forales

de los Territorios Históricos desarrollasen sus competencias reconocidas por el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Por tanto, dentro del País Vasco no puede hablarse de que exista una normativa común o uniforme o residual que pudiera sustituir y obligar a los Territorios Históricos en defecto del ejercicio de sus propias competencias.

Incluso la Ley dictada por el Parlamento Vasco en ejecución de lo previsto en el artículo 2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la ya mencionada Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, en su exposición de motivos, cuando expone su propia finalidad, razona lo siguiente:

“cabían dos formas de abordar esta materia, una de ellas la de regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola Ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar, y la otra fórmula alternativa, que consistiría en la elaboración de una ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos.

La necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones, así como la búsqueda de un mecanismo ágil y adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria aconsejó la adopción de la vía de una ley marco como fórmula más idónea para abordar con garantías ese proceso de armonización, coordinación y colaboración.

Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los Territorios Históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos”.

De todo lo expuesto se colige claramente que en la Comunidad Autónoma del País Vasco los únicos que pueden regular los tributos son los órganos forales de los Territorios Históricos, sometiéndose eso sí al nivel de coordinación y armonización determinado por el Parlamento Vasco, pero sin que se reserve a los órganos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco ninguna competencia ni de propia labor normativa ni de suplir la falta de acción por parte de los órganos forales.

Si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho claramente que el término de comparación a efectos de ayudas de Estado es el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con el resto del Estado, es evidente que ha venido a considerar a esta Comunidad Autónoma en su conjunto como un sistema general dentro de la Unión Europea a los efectos tributarios.

Por tanto, debemos acudir a la sentencia Azores y a las conclusiones del Abogado General publicadas en el asunto que dio lugar a la misma para determinar en qué escenario nos estamos moviendo desde el punto de vista de la normativa europea

cuando hablamos de diferencias internas entre los Impuestos sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos.

Hay quien se ha preocupado de que dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco se cumplan los tres requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica para poder defender que un Territorio Histórico pueda tener un tipo de gravamen más reducido que los otros, ya que, incluso como hemos visto al analizar en un apartado anterior las sentencias del Tribunal Supremo dictadas como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, algún Magistrado discrepante con la mayoría del Tribunal ha entendido que el análisis de los tres criterios debe realizarse en relación con cada Territorio Histórico si lo que analizamos es su propia normativa.

Desde mi punto de vista, este enfoque no es correcto en la medida en que dentro del País Vasco no estamos hablando de que los tres sistemas que conviven sigan una pauta de descentralización asimétrica, que sería la correspondiente a la tercera situación identificada en la sentencia Azores, sino a una pauta simétrica, en la que, siguiendo las palabras del Abogado General Geelhoed, todas las entidades regionales de un determinado nivel (los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), tienen atribuida la competencia para fijar su propia normativa.

Habría que preguntarse entonces por qué nos limitamos a considerar los tres Territorios Históricos como los únicos que debemos comparar a efectos internos, y la respuesta es evidente, puesto que sencillamente seguimos el principio fijado categóricamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de que respecto al Reino de España hay que tomar a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a sus tres Territorios Históricos como una única unidad a efectos de analizar su autonomía.

Y si eso es así, las únicas entidades regionales del nivel determinado que deben compararse son las que se encuentran dentro de esa unidad.

En la segunda situación de las tres identificadas por la sentencia Azores no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia y por eso mismo nunca nos encontraríamos con que en este entorno podamos hablar de medidas selectivas por un criterio de selectividad regional.

Si unimos esta interpretación con el marco normativo del País Vasco, en el que no puede identificarse un determinado nivel tributario o normativa de referencia que pueda tomarse como punto de referencia, tenemos que concluir que los tres Territorios Históricos se corresponden entre sí con un modelo perfecto de descentralización simétrica.

El corolario evidente de todo lo anterior es que en la medida en que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos cumplen los requisitos de autonomía respecto del Estado central fijado en la sentencia Azores y ratificados, en contra del criterio de la Comisión, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de septiembre de 2008, serán un ámbito suficientemente autónomo, que deberá tomarse en su conjunto como término de referencia.

Ahora bien, internamente podrá haber tantas diferencias como se quiera desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea en relación con la regulación de ayudas de Estado porque nos encontramos con una situación de descentralización simétrica de competencias, y por tanto, en la que no puede darse el criterio de selectividad desde este punto de vista, siempre que estemos hablando de medidas que se apliquen a la totalidad de los contribuyentes sometidos al sistema tributario de ese Territorio Histórico.

E) Las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales.

Porque lo que resulta evidente, por otra parte, es que la sentencia Azores y la de la cuestión prejudicial relativa a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos vascos no han llevado a considerar inmunes a las normas sobre ayudas estatales esas regulaciones, que van a seguir aplicándose a las medidas que sean selectivas, pero siempre que lo sean dentro del sistema tributario de cada Territorio Histórico.

Podrá concurrir una selectividad regional o geográfica, por ejemplo, si dentro de un Territorio Histórico, como ya anunciamos, se establece una disposición que solamente afecta a unos términos municipales del mismo, y no a la totalidad del Territorio, pero lo más habitual es que puedan darse ayudas estatales que sean selectivas por un criterio de selectividad material, como la mayoría de las que analiza habitualmente la Comisión Europea o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ahora bien, si estamos hablando de selectividad material, ya no está en cuestión la relación del régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado con el Derecho de la Unión Europea, con los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sino que lo que se puede cuestionar es si una determinada disposición contenida en una determinada Norma Foral ha concedido una ventaja a favor de determinadas empresas o de determinadas producciones dentro del sistema tributario de referencia.

Obviamente, si nos encontramos en presencia de una medida tributaria que se debe considerar como ayuda estatal por un criterio de selectividad material, y además no se encuentra en ninguno de los supuestos que determinan su compatibilidad con el mercado interior de conformidad con lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Derecho derivado, es claro que esa medida no podrá llevarse a efecto, e incluso, si se ha ejecutado ilegalmente, sin acudir al procedimiento de notificación a la Comisión Europea previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para las ayudas nuevas, podrá implicar la necesidad de que las autoridades competentes deban recuperar de los beneficiarios las ayudas que hayan disfrutado.

Y por lo tanto, no se convierte en una cuestión menor, teniendo presentes las consecuencias que tiene para los contribuyentes afectados, pero no afecta a la esencia del Concerto Económico, implica un límite al ejercicio de la potestad normativa de los Territorios Históricos, como también lo implicaban las normas sobre libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y como lo implican para todos los poderes tributarios de la Unión Europea.

Siguiendo el esquema de análisis que hemos adoptado en el presente trabajo, nos corresponde en este apartado hacer un seguimiento de los supuestos en los que diversas medidas tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han sido consideradas como ayudas estatales, compatibles o incompatibles con el mercado interior, y las consecuencias que de ello se derivan para la formulación de los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea en este ámbito.

Sin duda, existen tres medidas tributarias aprobadas por los Territorios Históricos en los años noventa del pasado siglo que han adquirido un protagonismo singular de cara a este análisis, tanto porque respecto a las mismas vamos a poder comprobar el funcionamiento de todos los mecanismos previstos en el Derecho de la Unión Europea para las ayudas estatales, recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por discrepancias en la ejecución de las Decisiones de la Comisión incluidos, como por la manera en la que han contribuido a construir la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre ayudas estatales de carácter fiscal al tratarse, prácticamente, de los primeros supuestos de estas características que han llegado al Tribunal de Luxemburgo.

Estas medidas son: la exención temporal durante diez años en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación regulada en el artículo 14 de las Normas Forales de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica,

la reducción durante cuatro períodos impositivos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación que estuvo regulada en el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996 y el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión que regularon los tres Territorios Históricos en su Impuesto sobre Sociedades en determinadas Normas Forales.

Respecto de estas tres medidas analizaremos su estructura, los casos particulares que reclamaron la atención de la Comisión Europea, los expedientes generales tramitados contra la normativa foral en relación con esas tres medidas concretas, los recursos de las instituciones forales al Tribunal General de la Unión Europea y al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la anulación de las Decisiones de la Comisión, el proceso de recuperación de las ayudas y los recursos de incumplimiento que se han desarrollado en relación con el mismo, teniendo presentes las dificultades que se han puesto de manifiesto al llevar a efecto ese proceso de recuperación.

En la parte final de nuestro análisis nos ocuparemos de otras medidas que también se han declarado como ayudas estatales compatibles o incompatibles con el mercado interior y de los expedientes que en estos momentos se encuentran en tramitación, para, del conjunto de todos ellos, poder extraer los principios a que antes hacíamos referencia.

i) La exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.

Comenzaremos, por tanto, con la identificación del régimen jurídico de las medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos que llamaron la atención de la Comisión Europea en un primer momento para contrastar si las mismas podían considerarse como ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Aunque las medidas fiscales a que estamos haciendo referencia fueron aprobadas por las tres Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos con una regulación sustancialmente igual, vamos a seguir, por simplicidad, la regulación del Territorio Histórico de Bizkaia para analizar las circunstancias concurrentes en cada una de ellas.

Así, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron el 24 de junio de 1993 la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica (Boletín Oficial de Bizkaia número 154, de 7 de julio de 1993), cuyo artículo 14 establecía lo siguiente:

"Artículo 14. Empresas de nueva creación.

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades durante un periodo de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

Dos. Serán requisitos para gozar de la exención prevista en este artículo:

a) Que se constituyan con un capital mínimo de 20 millones de pesetas totalmente desembolsado.

b) Que no se trate de sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

c) Que no hayan sido creadas como consecuencia de una operación de transformación, fusión, escisión o aportación de activos.

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones, entre la fecha de constitución de la sociedad y el 31 de diciembre de 1995, por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

g) Que impliquen la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo dentro de los seis meses siguientes a su constitución y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla durante el periodo de la exención.

h) Que no tributen en régimen de tributación consolidada.

i) Que dispongan de un Plan de Actuación Empresarial que abarque un periodo mínimo de 5 años. Dicho Plan será sometido a la consideración de los órganos gestores del Programa Interinstitucional de Promoción de Nuevas Inversiones (GARAPEN), a quienes corresponderá su análisis, evaluación e informe.

Tres. La exención prevista en este artículo no alcanzará en ningún caso a los rendimientos de capital mobiliario ni a los incrementos de patrimonio que tributarán al tipo mínimo del 25 por 100 por este Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de rendimientos del capital mobiliario sometidos a retención éstos limitarán su tributación al importe de la misma.

Cuatro. Las sociedades acogidas a lo previsto en este artículo presentarán la declaración del Impuesto sobre Sociedades que les hubiese correspondido realizar de no beneficiarse de esta exención y estarán sometidas a las demás obligaciones formales que se determinen reglamentariamente.

Cinco. Finalizado el periodo de exención, las sociedades que hayan gozado de ésta, tributarán por el Impuesto sobre Sociedades sin que puedan compensarse las posibles bases negativas generadas en el mencionado periodo.

Seis. Lo dispuesto en este artículo es incompatible con cualquier otro beneficio tributario.

Siete. El régimen de exención transitorio será solicitado al Departamento de Hacienda y Finanzas, el cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia.

Si posteriormente se incumpliera cualquiera de los requisitos exigidos en este artículo, o se pusieran de manifiesto, como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación, rendimientos no declarados, la sociedad perderá el régimen de exención contemplado en este artículo y deberá ingresar el importe de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios durante los cuales hubiese gozado de exención, junto con las sanciones, recargos e intereses de demora que resulten procedentes".

La mencionada Norma Foral entró en vigor el día 1 de junio de 1993 y, como la propia regulación del artículo 14 anteriormente transcrito establecía, su contenido solamente resultaba aplicable a las entidades que se constituyeran entre el 1 de junio de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, por lo que a partir de esa fecha puede entenderse derogado el régimen para otras entidades de nueva creación.

Como podemos apreciar, se pretendía favorecer la creación de nuevas empresas y, por tanto, la generación de actividades económicas nuevas, que redundarían igualmente en una mejora de los niveles de empleo de las empresas sometidas a la normativa foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y para ello, se les exoneraba de pagar el Impuesto sobre Sociedades durante los diez primeros ejercicios de su actividad.

Se establecían una serie de requisitos para poder gozar de este régimen de exención en el Impuesto sobre Sociedades, que fundamentalmente implicaban no haber desarrollado la actividad bajo otra titularidad en un momento anterior y poner en marcha una empresa de una cierta dimensión en términos de inversiones y de creación de empleo.

El capital mínimo de 12.020,24 euros, las inversiones en maquinaria y otro tipo de activos fijos materiales nuevos por importe de, al menos, 48.080,97 euros, y la creación de, al menos, diez puestos de trabajo eran las condiciones fundamentales para que la empresa tuviera esa mínima dimensión como para tener un efecto en la recuperación de la actividad económica, que era uno de los objetivos fundamentales de la medida.

Las empresas que cumplieran esos requisitos en los primeros diez años de su actividad no necesitarían pagar Impuesto sobre Sociedades, pero tampoco iban a poder generar bases imponibles negativas ni deducciones de la cuota para los ejercicios siguientes, y en caso de obtener rendimientos de capital mobiliario o ganancias patrimoniales durante el período de exención, éstas estarían sometidas a una tributación mínima del 25 por 100 o la correspondiente al tipo de retención que se aplicara a ese tipo de rendimientos, con lo que la exención, en realidad, alcanzaría exclusivamente a los rendimientos ordinarios derivados de la actividad de la entidad, y siempre que en esos diez primeros años hubiera un saldo positivo de los mismos.

La exención temporal de la base imponible, al considerarse incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios, no daba derecho, como hemos mencionado, a generar deducciones de la cuota, que pudieran ser aplicadas en los ejercicios siguientes a la conclusión del período de exención.

Este incentivo fiscal debía solicitarse y era necesario que la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de un acuerdo de su Consejo de Gobierno, concediera la aplicación del incentivo, si bien, no gozaba de ningún elemento de discrecionalidad al respecto, puesto que solamente estaba investida de la competencia para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa.

Esta Norma Foral, por tanto, para las empresas creadas en 1993 y 1994, que cumplieran los requisitos previstos para ello, iba a desplegar sus efectos hasta el período impositivo de 2002 en el caso de las empresas creadas en el primer ejercicio, y hasta el período impositivo de 2003 en relación con las creadas en 1994. Este incentivo fiscal es el que se ha conocido popularmente como vacaciones fiscales, y ha dado lugar a que se identifiquen con este concepto las tres medidas fiscales que estamos analizando y que la Comisión Europea consideró posteriormente como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior.

No fue objeto de derogación expresa esta medida, pero es evidente que dejaba de resultar de aplicación, como hemos comentado, una vez superado el horizonte de 1994 en relación con las nuevas empresas que pudieran crearse después de esa fecha, a que ya no podrían acogerse a este incentivo.

ii) La reducción temporal de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.

Por su parte, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron el 26 de junio de 1996 la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial de Bizkaia número 135, de 11 de julio de 1996), cuyo artículo 26 establecía lo siguiente:

“Artículo 26.-Reducciones en la base imponible: Empresas de nueva creación.

1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial a partir de la entrada en vigor de esta Norma Foral gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

En ningún caso se considerará derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas la parte de base imponible correspondiente a los rendimientos que procedan de la realización de actividades que no constituyan el objeto social o la finalidad específica de la entidad.

En particular, no se incluirán en la base de la reducción:

a) Los ingresos financieros y los derivados de la cesión de elementos patrimoniales no afectos al ejercicio de sus explotaciones económicas.

b) Las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, así como las derivadas de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, en los términos previstos en el artículo 15 de esta Norma Foral.

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

b) Que no se trate de sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

c) Que no hayan sido creadas como consecuencia de una operación de fusión, escisión, cesión global del activo y del pasivo o aportación de ramas de actividad, tal y como se definen en el capítulo X del título VIII de esta Norma Foral.

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que se genere un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

h) Que no tributen en régimen de declaración consolidada.

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. La reducción prevista en este artículo no será de aplicación, en ningún caso, a las entidades a que se refieren los capítulos IV, V y VIII del título VIII de esta Norma Foral.

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia.

Si posteriormente se incumplieran cualquiera de los requisitos exigidos en este artículo, o se pusieran de manifiesto, como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación, rendimientos no declarados, la sociedad perderá la reducción contemplada en este artículo y deberá ingresar el importe de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios durante los cuales hubiese gozado de reducción, junto con las sanciones, recargos e intereses de demora que resulten procedentes".

La citada Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, entró en vigor el día 11 de julio de 1996 con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 1996.

Si nos damos cuenta, esta medida guarda un gran paralelismo con la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades de la Norma Foral de 1993, pero ya no se establece con carácter coyuntural, sino como un elemento estructural de la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Sociedades en la reforma integral

que se acometió en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el año 1996.

En realidad, se establecen prácticamente los mismos requisitos que en el artículo 14 de la Norma Foral de 1993, si bien, el contenido del nuevo incentivo fiscal era mucho más reducido. No implicaba una exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades, sino más bien, el reconocimiento de una reducción de la base imponible, de carácter decreciente, para los cuatro primeros períodos impositivos de la entidad de nueva creación en los que tuviera una base imponible positiva, siempre que el primero de ellos se encontrara dentro de los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad.

Es decir, que si en los cuatro primeros años de actividad no había beneficios, el incentivo fiscal no se podía aplicar, pero en caso contrario, el primer año en el que hubiera beneficios sería el primero para aplicar la reducción de la base imponible, y los tres siguientes serían en este caso los que servirían para la aplicación de los coeficientes correspondientes, con independencia de que hubiera beneficios o pérdidas en esos ejercicios.

El importe de la reducción de la base imponible era decreciente, y se fijaba en el 99 por 100 para el primer año de ejercicio de la actividad con beneficios, en el 75 por 100 para el segundo, en el 50 por 100 para el tercero y en el 25 por 100 para el cuarto de los ejercicios, pero teniendo presente siempre que la reducción sólo se aplicaría a los beneficios derivados de las actividades ordinarias de la entidad, de igual forma que la exención temporal del año 1993.

También se consideraba incompatible la reducción de la base imponible con las deducciones por inversión en activos fijos materiales nuevos y por creación de empleo respecto a los importes mínimos que, respecto de ambos requisitos, fijaba el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, pero, sin embargo, no afectaba al resto de deducciones que pudieran generarse ni impedía la compensación de bases imponibles negativas en los ejercicios siguientes.

El esquema de solicitud del contribuyente y concesión por medio de acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia también se mantuvo para esta reducción de la base imponible, lo que hizo que, tanto por las similitudes con la exención temporal del año 1993, como también por la menor intensidad de este nuevo incentivo fiscal, se conociera popularmente como minivacaciones fiscales.

El artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades fue derogado por parte de las Juntas Generales de Bizkaia por medio de la

aprobación, en sesión de su Junta Permanente celebrada el día 19 de julio de 2000, de la Norma Foral 7/2000, de 19 de julio, por la que se derogan determinadas medidas fiscales en la Normativa Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia número 146, de 1 de agosto de 2000), cuyo artículo único dispuso, en lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“Artículo único

Uno. Se deroga el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades”.

Esta última disposición entró en vigor el día 1 de agosto de 2000, por lo que, por tanto, el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades perdió su vigencia en ese momento. Quiere esto decir que las entidades creadas en períodos impositivos concluidos con posterioridad a esa fecha no iban a poder solicitar la aplicación de esta reducción de la base imponible, aunque las empresas que se hubieran creado entre 1996 y 1999 podrían aplicar el incentivo fiscal durante los cuatro períodos impositivos a contar desde el primero que tuvieran beneficios dentro de los cuatro primeros de inicio de la actividad, con lo que los que cumplieran los requisitos de una manera más rápida podían aplicar la reducción de la base imponible entre 1996 y 1999 y los que lo hicieran en el momento más tardío posible, lo podrían aplicar entre 2002 y 2005.

iii) El crédito fiscal del 45 por 100 para grandes proyectos de inversión.

Y en último término, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron el 26 de diciembre de 1996 la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997 (anexo al Boletín Oficial de Bizkaia número 252, de 30 de diciembre de 1996), cuya disposición adicional cuarta establecía lo siguiente:

“Cuarta.-Incentivos fiscales a la inversión.

Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Bizkaia aplicable a la cuota a pagar del Impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

El cómputo del plazo para la aplicación de esta deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

El acuerdo a que se refiere el primer párrafo de este artículo fijará los plazos y limitaciones que en cada caso resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo del presente artículo serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Bizkaia determinará la duración del proceso de inversión, que podrá incluir inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de la inversión objeto del beneficio fiscal".

Esta disposición adicional cuarta entró en vigor el 30 de diciembre de 1996 con efectos a partir del 1 de enero de 1997, si bien, en principio, con una limitación de vigencia al año 1997.

Ahora bien, las Juntas Generales de Bizkaia, en sesión celebrada el día 2 de abril de 1998, aprobaron la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril, de Medidas Tributarias para 1998 (Boletín Oficial de Bizkaia número 79, de 29 de abril de 1998), cuya disposición adicional segunda elimina la restricción temporal establecida en la norma anterior y la proroga con carácter indefinido, en los siguientes términos.

"Segunda.-Prórroga y modificación de la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997.

Se proroga para el ejercicio 1998 y siguientes la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, si bien se suprime la referencia que en su párrafo segundo se realiza al aspecto temporal".

Esta última disposición entró en vigor el día 29 de abril de 1998, pero produciendo efectos a partir del día 1 de enero de 1998, con lo que en realidad no se produjo interrupción de vigencia alguna en relación con lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la mencionada Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, que estuvo vigente desde el 1 de enero de 1997 sin solución de continuidad.

No obstante, la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, también fue derogada por parte de las Juntas Generales de Bizkaia por medio de la aprobación, en sesión de su Junta Permanente celebrada el día 19 de julio de 2000, de la Norma Foral 7/2000, de 19 de julio, por la que se derogan determinadas medidas fiscales en la Normativa Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia número 146, de 1 de agosto de 2000), cuyo artículo único dispuso lo siguiente:

"Artículo único

Dos. Se deroga la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997".

Esta última disposición entró en vigor el día 1 de agosto de 2000, por lo que la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997 perdió su vigencia en ese momento.

Esto quiere decir que solamente se pudo reconocer el derecho a aplicar el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión a los proyectos acometidos a partir del 1 de enero de 1997 y presentados a la Diputación Foral de Bizkaia entre esa fecha y el 30 de julio de 2000.

En realidad, este crédito fiscal era una deducción incrementada respecto a la regulación ordinaria del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, ya que la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, recogía en su artículo 37 una deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos que podía llegar a ser del 20 por 100 del importe de las inversiones (posteriormente reducida al 10 por 100), y que podía aplicarse sobre la cuota líquida para calcular la cuota efectiva, sin que la reducción derivada de esta deducción, junto con la producida por el resto de deducciones para las que se establecía un límite de cuota líquida, pudieran superar, en un primer momento, el 40 por 100 del importe de la cuota líquida, y posteriormente el 45 por 100 de ese importe.

Las cantidades acreditadas de la deducción no aplicadas por insuficiencia de cuota se podrían aplicar en los periodos impositivos que concluyeran en los quince años inmediatos y sucesivos.

En lugar de este régimen ordinario de deducción, el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones partía de que la cuantía de la deducción iba a ser muy superior, del 45 por 100 de su importe, el plazo de aplicación, en principio, de un máximo de cinco años, aunque a partir de 1998 no se establecía ese límite temporal, y además podía anular completamente la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades, es decir, no estaba limitada a un porcentaje de la cuota líquida como la deducción ordinaria por inversión en activos fijos materiales nuevos.

Estas características hacían que el crédito fiscal fuera una deducción de mucho mayor atractivo fiscal que la deducción ordinaria, salvo para las empresas que no pudieran absorberlo en el plazo temporal establecido para ello, y por ese motivo se reservó exclusivamente para los grandes proyectos de inversión, aquéllos que superaran los 15.025.302,61 euros.

Pero además, también en el caso de este incentivo se estableció un sistema de solicitud por parte de la empresa y de autorización por parte del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia, aunque, en este caso, la Diputación no solamente iba a tener la potestad de comprobar el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa, sino que también iba a poder modular la base sobre la que se aplicara el crédito fiscal, el número de ejercicios en los que se pudiera aplicar el mismo en caso de

insuficiencia de cuota en los primeros ejercicios, e incluso, el calendario de generación del incentivo fiscal.

Con esto tenemos que tener claro desde un primer momento que la normativa reservaba importantes facultades discrecionales a la Administración tributaria para determinar el alcance del crédito fiscal.

En cualquier caso, el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones era incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción ordinaria por inversión en activos fijos materiales nuevos regulada en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Los otros dos incentivos fiscales se aplicaron de forma uniforme en el tiempo en los tres Territorios Históricos vascos, pero el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones se venía aplicando en el Territorio Histórico de Araba/Álava desde el ejercicio 1994, con lo que su importancia en cuanto a número de empresas acogidas al mismo en ese Territorio Histórico fue muy superior, en la misma medida que había estado en vigor la medida durante mucho más tiempo.

Tanto la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades de 1996 como el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones fueron derogados como consecuencias de los acuerdos alcanzados en la Comisión Mixta del Cupo de 18 de enero de 2000, en lo que se denominó "paz fiscal", con la intención de poner punto y final a la judicialización a la que se habían sometido las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos.

iv) Los primeros expedientes: DEMESA y Ramondín.

La Comisión Europea no mostró un interés especial por las tres medidas fiscales que acabamos de mencionar en un primer momento, ya que, incluso, en 1994 se presentó una denuncia ante su Dirección General de la Competencia en relación con las Normas Forales de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, respecto de la que solicitó determinada información a través de la REPER, pero de la que no se tuvo constancia sobre su evolución en muchos años.

Parecía que la Comisión Europea se había centrado mucho más en el aspecto del respeto a las libertades fundamentales por el régimen de Concierto Económico como resultaba de su Decisión 93/337/CEE sobre las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1988 y de la solución que se le había dado al mismo por medio de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales,

Administrativas y del Orden Social, que de otras cuestiones relativas a las ayudas estatales.

Es más, como luego tendremos ocasión de comentar, el 17 de marzo de 1997 se celebró una reunión entre el Comisario de la Competencia y una delegación de representantes de la Comunidad Autónoma de La Rioja en la que se habló de esta cuestión, respecto de lo que, según manifestaron posteriormente en sede parlamentaria algunos de los asistentes, el Comisario de la Competencia les comunicó que sus servicios consideraban que la cuestión era un asunto interno del Estado español, lo que indirectamente implica que entendían que el contenido de esa Norma Foral no era constitutivo de una ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De hecho, en el Senado se dirigió una pregunta parlamentaria al Gobierno respecto al contenido de esa reunión, en los siguientes términos, tal y como resulta del Diario de Sesiones del pleno correspondiente al día 22 de abril de 1997:

"El pasado 17 de marzo [1997], una delegación compuesta por el Gobierno de La Rioja y los agentes de la región (UGT, CC.OO. y CEOE) se entrevistaron en Bruselas con el Comisario de la Competencia de la Unión Europea Karel Van Miert, para pedirle una contestación a la denuncia presentada por el Gobierno de La Rioja en abril de 1994 en relación con las llamadas "vacaciones fiscales" vascas y navarras.

El Comisario recalcó a la delegación riojana "que este pronunciamiento no es competencia de la Unión Europea sino del Estado en cuestión", es decir de España".

Por lo tanto, las evidencias indirectas ponen de manifiesto que la Comisión no había mostrado un gran celo en el análisis de las Normas Forales de 1993, que habían sido denunciadas por la Comunidad Autónoma de La Rioja por constituir ayudas estatales a la vista de lo expuesto en la Decisión 93/337/CEE, y de hecho, ni solicitó más información al Estado miembro ni abrió el procedimiento de investigación formal, aunque tampoco archivó expresamente el expediente resultante de la mencionada denuncia.

Hay que tener presente que en aquellos momentos no se había aprobado todavía el Reglamento (CE) N° 659/1999, y en consecuencia, no se había establecido con un carácter general ni el régimen de los plazos relativos a los procedimientos de investigación de ayudas estatales por parte de la Comisión Europea ni la obligación expresa de resolver mediante decisión cada uno de los expedientes que se le plantearan, en atención a la necesaria seguridad jurídica que corresponde a un ámbito tan sensible del Derecho de la Unión Europea.

Pero serían dos casos particulares planteados por sendas denuncias dirigidas a la Comisión Europea en relación con la aplicación a esas empresas alavesas de algunos de los incentivos fiscales que acabamos de explicar los que abrirían la puerta a que la

Comisión Europea se planteara si las medidas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos vascos en 1993 y 1996 eran ayudas estatales y, en tal caso, si podían considerarse compatibles con el mercado interior.

En concreto, por carta de 11 de junio de 1996, la Comisión recibió una denuncia de la Asociación Nacional de Fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca ("ANFEL"), que indicaba que España había ejecutado una ayuda en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España SA ("Demesa"), empresa establecida en Vitoria-Gasteiz, en la Comunidad Autónoma del País Vasco, en forma de subvenciones y exenciones fiscales que superaban los límites máximos aplicables a las ayudas regionales al País Vasco. La Comisión recibió otras denuncias relativas a la misma ayuda por parte de un competidor de Demesa, el European Committee of Manufactures of Electrical Domestic Equipment ("CECED") así como de la Associazione Nazionale Industria Elettrotecniche ed Elettroniche ("ANIE").

En este caso, además de algunas otras intervenciones públicas por parte del Gobierno Vasco y de la Diputación Foral de Araba/Álava, se cuestionaba la aplicación del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión. Posteriormente se comprobaría que Demesa también tenía derecho a aplicar la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación establecida en el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Tras mantener correspondencia con las autoridades españolas en el curso del examen preliminar de la denuncia, la Comisión, por carta de 16 de diciembre de 1997, informó a España de su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal en relación con determinadas ayudas que había podido recibir Demesa.

El 4 de abril de 1998, la Comisión publicaba en el Diario Oficial de la Unión Europea la invitación para que cualquier tercero interesado pudiera presentar observaciones en el curso del procedimiento de investigación formal. En esa invitación a presentar observaciones, la Comisión comenzaba el apartado dedicado a las cuestiones fiscales de la siguiente manera:

"La norma que contiene estas medidas fue aprobada por la Diputación Foral de Álava en virtud de los poderes que le confiere el concierto económico que regula las relaciones en materia fiscal entre el Gobierno central y el País Vasco.

Con arreglo a dicho concierto, las instituciones competentes, de cada una de las tres provincias vascas pueden, en determinadas condiciones, mantener, establecer y regular el sistema fiscal dentro de su propio territorio. Las provincias vascas, al igual que Navarra, constituyen partes separadas del territorio fiscal español, en las que no es de aplicación el régimen fiscal aplicable en el resto de España".

Luego pasaba a describir tanto el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones como la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, e incluso, determinaba que se le podían aplicar a Demesa otra serie de medidas de la normativa alavesa del Impuesto sobre Sociedades, como el tipo impositivo del 32,5 por 100, la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, la reserva para inversiones productivas, la deducción por adquisición de valores de renta variable, la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo, la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, la deducción por actividades de exportación y la deducción por gastos de formación profesional.

Respecto al conjunto de estas medidas, la Comisión hacía la siguiente reflexión preliminar:

“Al igual que las otras medidas fiscales, éstas han sido establecidas por la Diputación Foral de Álava en virtud de los poderes que le confiere el concierto económico que regula las relaciones en materia fiscal entre el Gobierno central y el País Vasco y sólo son de aplicación en el territorio de la provincia de Álava”.

A continuación, la Comisión Europea realiza una valoración preliminar de las diferentes medidas que ha ido enumerando, y en relación con las medidas fiscales, razona lo siguiente:

“A juicio de la Comisión, el crédito fiscal previsto en la disposición adicional sexta de la Norma foral 22/1994, que se aplica en forma de reducción del 45% en la cuota líquida del impuesto de sociedades, constituye una ayuda con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE, dada la facultad discrecional de que disfruta la Diputación Foral de Álava para determinar qué inversiones en activos fijos materiales de un importe superior a 2.500 millones de pesetas españolas pueden beneficiarse del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones se aplica la reducción del 45% y para fijar los plazos y limitaciones aplicables en cada caso. Un crédito fiscal semejante sin duda daría a Demesa una ventaja competitiva en relación a otras empresas que actúan en el mismo sector y que no lo reciben, creando una distorsión en el mercado.

De acuerdo con informaciones aparecidas en la prensa, Demesa habría ya recibido este crédito fiscal. Sin embargo, ni la Norma foral 22/1994, por la que se establece la ayuda, ni sus prórrogas, han sido notificadas a la Comisión. El Gobierno de su país debió haberla notificado, de acuerdo con el párrafo 3 del artículo 93 del Tratado CE, antes de que se iniciara el proceso tendente a llevarla a la práctica; la ayuda debe por ello considerarse ilegal, al no haber sido notificada a la Comisión.

Además, según su fundamento jurídico, el crédito es incompatible con cualquier otro beneficio fiscal derivado de la misma inversión. No es seguro que se haya cumplido este requisito, toda vez que el Gobierno de su país ha mencionado la posibilidad de que Demesa se beneficie de otras medidas fiscales por su inversión (como la reducción del 99%, el 75%, el 50% o el 25% de la base imponible del impuesto de sociedades para las empresas de nueva creación y la deducción anual de 600.000 pesetas españolas por puesto de trabajo creado aplicable a la cuota líquida del impuesto de sociedades).

Estas medidas se aplicarán en virtud de la Norma foral 24/1996. La Comisión también ha constatado que hay otras medidas fiscales a las que Demesa podría acogerse en el marco de esa misma Norma foral sin tener que solicitarlas.

A la vista de la información disponible en la actualidad, la Comisión estima que todas estas medidas fiscales parecen permitir a Demesa gastar menos en su inversión que otras empresas que no disfrutaban de ellas, con lo cual consolida su situación financiera y amplía su capacidad de actuación con respecto a aquellos competidores que no pueden acogerse a las mismas. En consecuencia, su aplicación parece generar importantes distorsiones en el

mercado, dada la difícil situación del sector, un mercado maduro basado en un 95% en las ventas de sustitución, caracterizado por su exceso de capacidad de producción y con unas posibilidades de desarrollo muy escasas. Así pues, estas medidas fiscales pueden constituir una ayuda estatal con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE.

Lo que es más, tal y como ya se ha mencionado, estas medidas fiscales, que han sido establecidas por la Diputación Foral de Álava en virtud de los poderes que le confiere el concierto económico que regula las relaciones en materia fiscal entre el Gobierno central y el País Vasco, sólo son de aplicación en el territorio de la provincia de Álava. La Comisión considera necesario proceder a un examen en profundidad de todas las medidas fiscales de que disfruta o podría disfrutar Demesa, por cuanto, con la información disponible, resulta imposible determinar, en el caso de que su aplicación a Demesa constituyese ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE, si podrían declararse compatibles con el mercado común en aplicación de una de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 92 del Tratado CE. Tal y como se ha mencionado anteriormente, ya se ha alcanzado el 25% en equivalente en subvención neta (ESN) que constituye el límite máximo de ayuda autorizado en el País Vasco.

Cualquier nueva ayuda relacionada con el presente proyecto de inversión sobrepasaría el mencionado límite".

Una vez realizada esta argumentación, la Comisión decide incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto a todas las medidas fiscales enumeradas, tanto al crédito del 45 por 100 de las inversiones y a la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades, como al resto de medidas que potencialmente podría aplicar Demesa en función de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Araba/Álava.

Como vemos, la Comisión no se decanta en este primer momento por ningún criterio específico pero parece apuntar en el caso del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones a un criterio de selectividad material para considerar que tiene la consideración de ayuda estatal, basado, sobre todo, en las potestades discrecionales que se reconocen a la Administración tributaria en la determinación del mismo, y aparentemente, también, en un criterio de selectividad regional en relación con ésa y con las demás medidas tributarias enjuiciadas por aplicarse solamente en el Territorio Histórico de Araba/Álava.

Desde este primer momento debemos poner de manifiesto uno de los grandes problemas que nos encontramos en relación con las ayudas estatales. Los Territorios Históricos vascos no notificaron a la Comisión Europea los proyectos normativos de referencia por entender que se trataba de medidas generales, en las que no concurría el elemento de selectividad, y por tanto, sin que tuvieran la consideración de ayudas estatales, con lo que no estarían sometidas al procedimiento de notificación previa a la Comisión previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ahora bien, cuando luego, por medio de una denuncia o por actuación de oficio de la propia Comisión, aquélla discrepa del criterio de las autoridades del Estado

miembro de que se trate, y considera que si estamos en presencia de una medida selectiva, el hecho de no haberla calificado así el Estado miembro y haberla ejecutado sin notificarla a la Comisión, la convierte automáticamente en una ayuda ilegal, con lo que, en caso de que la Comisión la acabe considerando incompatible con el mercado interior, ello resultará en la obligación de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de la medida de que se trate.

Por otro lado, Ramondín, S.A., es una sociedad constituida con arreglo al Derecho español que está especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad. Desde 1971, estaba establecida en Logroño (Comunidad Autónoma de La Rioja). En 1997, Ramondín decidió trasladar sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia, situada en el Territorio Histórico de Araba/Álava, en el País Vasco. A tal efecto, el 15 de diciembre de 1997, Ramondín constituyó la nueva sociedad Ramondín Cápsulas, S.A., cuyo capital es propiedad de Ramondín en un 99,8 %. Estaba previsto que Ramondín Cápsulas se hiciera cargo de todas las actividades de Ramondín.

La Diputación Foral de Araba/Álava reconoció a esta entidad el derecho a aplicar el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para grandes proyectos de inversión y la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación prevista en el artículo 26 de la Norma Foral reguladora del citado impuesto.

Ante estos hechos, y mediante escrito de 2 de octubre de 1997, el Presidente de la Comunidad Autónoma de La Rioja presentó una denuncia ante la Comisión referida a las presuntas ayudas de Estado concedidas a Ramondín con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco.

Mediante escrito de 30 de abril de 1999, la Comisión notificó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, respecto a las ayudas fiscales concedidas a Ramondín por las autoridades alavesas.

En la invitación para presentar observaciones en el curso del procedimiento de investigación formal, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 10 de julio de 1999, la Comisión hacía referencia a que solamente pretendía analizar, de momento, esas dos medidas fiscales, al afirmar lo siguiente:

“A título preliminar, cabe señalar que la presente Decisión sólo afecta a las medidas fiscales que son examinadas explícitamente, y no se pronuncia sobre las otras medidas contenidas en el régimen fiscal específico del Territorio Histórico de Álava. La Comisión se reserva la posibilidad de examinar, sea en cuanto régimen general, como en su posible

aplicación a Ramondín o a Ramondín Cápsulas, aquellas medidas que pudieren constituir ayuda”.

Posteriormente, identifica los elementos esenciales del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, y razona de la siguiente manera su apreciación inicial sobre la concurrencia del requisito de selectividad:

“Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter de ventaja selectiva puede obedecer tanto a una excepción a disposiciones fiscales de carácter legal, reglamentario o administrativo como a una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. En el presente caso, el carácter selectivo viene dado, en primer término, por el poder discrecional de que goza la administración en este ámbito.

Respecto a este último requisito, el Tribunal de Justicia reconoce en el asunto Kimberly Clark Sopalin [sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, en el asunto C-241/94: Francia contra Comisión (13)] que, cuando la entidad que conceda una ventaja disponga de un poder discrecional que le permita modular la intervención financiera en función de distintas consideraciones, tales como, en particular, la elección de los beneficiarios, el importe de la intervención financiera y las condiciones temporales y de otro tipo de ésta, así como la renovación o no de las medidas de que se trate de un año al siguiente en función de criterios desconocidos para la Comisión, las condiciones de dicha intervención pueden situar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras, y cumplir así las condiciones de una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

La Diputación Foral de Álava, en el momento de aprobarse el Acuerdo 738/97, disponía, en virtud de las disposiciones anteriormente mencionadas, de poder discrecional para determinar qué inversiones en inmovilizado material, por importe superior a 2 500 millones de pesetas españolas, podían disfrutar del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones podía aplicarse la reducción del 45 % y para establecer los plazos y límites máximos aplicables en cada caso.

El texto del Acuerdo 738/97 por el que se concedía el crédito fiscal a Ramondín indica que el mismo corresponde al 45 % de una inversión de 3 857 millones de pesetas españolas. La misma decisión precisa que el crédito fiscal puede ser aplicado sin límite temporal. Es imposible por ello calcular su intensidad con exactitud. Si se toman las previsiones de beneficios contenidas en el plan de empresa de Ramondín, la intensidad del crédito fiscal sería de 33,5 % ESN. En todo caso, la Diputación Foral se reserva el derecho de determinar, para cada ejercicio, el montante del crédito fiscal, en función de las inversiones efectuadas.

En segundo término, aun cuando el carácter discrecional baste para conferir un carácter específico a la medida, y, por tanto, para conferir el carácter de ayuda de Estado al crédito fiscal, la Comisión considera que el importe mínimo de inversión (2 500 millones de pesetas españolas) que permite acceder a los beneficios de dicho crédito es lo suficientemente elevado como para limitar, de hecho, la aplicabilidad del crédito a aquellas inversiones que implican la movilización de recursos financieros importantes, y que no viene justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción.

El hecho de que sólo los grandes inversores puedan acceder al crédito fiscal confiere a este último un carácter específico, que conduce a la calificación del mismo como ayuda de Estado a efectos del apartado 1 de artículo 92 del Tratado.

En tercer término, la Comisión considera que el carácter temporal (anual) de la medida deja en realidad a merced de las autoridades su concesión a determinadas empresas, precisamente aquellas que inicien sus procesos de inversión en el período previsto. En efecto, la Comisión observa que esta disposición no aparece en la legislación fiscal general, sino en las leyes presupuestarias anuales, lo que confirma su carácter coyuntural”.

Además, posteriormente reflejaba la normativa aplicable en relación con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva

creación, razonando como sigue en relación con el carácter de ayuda estatal de esa medida:

“Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. En el presente caso, el carácter selectivo resulta especialmente del hecho que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a dicha ventaja fiscal. El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 permite otorgar a las empresas de nueva creación un tratamiento fiscal más favorable que el tratamiento reservado al resto de las empresas existentes en el mercado.

Esta circunstancia es suficiente para establecer el carácter específico de esta medida, lo que conduce a la Comisión a calificar la reducción en la base imponible en favor de las empresas de nueva creación como una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado. El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas españolas y creen 10 puestos de trabajo pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible.

La especificidad de esta medida viene reforzada igualmente por su motivación, tal y como viene expuesta en la Norma Foral nº 24/1996 que la establece. En efecto, tras haber enunciado los objetivos genéricos del sistema fiscal, la Exposición de motivos de la Norma Foral enuncia otra serie de objetivos que son más bien de política industrial, entre los que específicamente se menciona el de estimular la creación de nuevas iniciativas empresariales, objetivo que se concreta a continuación en las medidas dirigidas a la categoría específica de empresas de nueva creación [véase la letra g) de la Exposición de motivos], a las que se reserva la reducción de la base imponible durante los cuatro primeros ejercicios de actividad en que obtengan beneficios. Dicha motivación, que confirma que se trata de una ayuda al despegue de empresas nuevamente creadas, no permite considerar la medida como conforme a la naturaleza o a la economía del sistema fiscal en cuestión. Además, las autoridades autonómicas no han indicado o demostrado, [véase Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73: Italia contra Comisión (17)], que el carácter selectivo de esta medida viene justificado “por la naturaleza o la economía del sistema fiscal en cuestión.

En consonancia con la citada Decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999 en el asunto C-76/1997, la Comisión concluye que la medida objeto de examen reviste claramente el carácter de una ayuda de funcionamiento. Dada la naturaleza esencialmente futura e incierta de la producción de beneficios, no es posible calcular exactamente la intensidad de ayuda que implica dicha reducción de la base imponible. y permite su utilización para proyectos específicos”.

Como podemos comprobar, la Comisión, en este nuevo expediente particular no hace referencia al ámbito de aplicación territorial de las medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos, sino que solamente hace referencia a criterios de selectividad material para considerar como ayudas estatales ambas medidas, ampliando de una forma muy evidente los criterios en base a los cuales considera ambas medidas como selectivas, puesto que ya no se basa exclusivamente en la discrecionalidad de que goza la Administración tributaria para reconocer el crédito fiscal sino también en que las condiciones establecidas para aplicar ambos incentivos implican que no se pueden aplicar por parte de todas las empresas que aplican la normativa foral y que pueden encontrarse en una situación comparable.

La Comisión Europea, tras concluir el procedimiento de investigación formal, acabaría considerando como ayudas estatales incompatibles con el mercado común y ejecutadas ilegalmente, sin haber sido notificadas a la Comisión, tanto el crédito fiscal del

45 por 100 de las inversiones, como la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.

Ninguna de las demás medidas aprobadas por los Territorios Históricos vascos en su Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades merecería la consideración de ayuda estatal, pese a que en el procedimiento de investigación formal correspondiente a Demesa, expresamente la Comisión hacía referencia a todas ellas para analizarlas en su relación con la normativa europea de ayudas estatales.

Por otro lado, hay que destacar que ninguna de las Decisiones de la Comisión invocaría la selectividad regional como criterio determinante del concepto de ayuda estatal de la medida, sino que la declaración se basaría, en todos los casos, en motivos de selectividad material.

Así, la Comisión acabaría dictando la Decisión de la Comisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) y la Decisión de la Comisión 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A., considerando en ambas Decisiones que los dos incentivos fiscales mencionados tenían la consideración de ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, que se habían ejecutado ilegalmente, lo que daba lugar a la obligación de recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

Los motivos para considerar ayuda estatal ambos incentivos fiscales son los mismos que había recogido ya la Comisión en la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal respecto a Ramondín, y así como, por haber declarado la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación como una ayuda de funcionamiento, ésta no podía encontrar ningún supuesto de compatibilidad con el mercado interior, no pasaba lo mismo con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

Este crédito fiscal tenía la consideración de ayuda a la inversión, y por tanto, podía considerarse compatible con el mercado interior hasta el importe máximo del equivalente neto de subvención correspondiente a las ayudas regionales según el mapa aprobado para el País Vasco en aquel momento, por lo que, la Comisión, en ambos expedientes, analizó la compatibilidad de ese incentivo fiscal en relación con las normas de ayudas regionales entonces vigentes.

El País Vasco era merecedor, en aquel entonces, de ayudas regionales hasta un importe máximo del 25 por 100 del equivalente neto de subvención, por lo que, en principio, como tales ayudas a la inversión, y aunque ilegalmente ejecutadas, no iba a poder exigirse la recuperación de la parte de ayuda que fuera compatible con el mercado interior.

En el caso de Demesa no había ninguna parte del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones que pudiera ser compatible con el mercado interior por causa de las normas sobre ayudas regionales, en la medida en que ya había recibido subvenciones del programa Ekimen del Gobierno Vasco por un importe equivalente a la cuantía máxima de ayuda regional autorizable, lo que hacía que la Comisión declarase totalmente incompatible con el mercado interior el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones otorgado a esa entidad.

Por su parte, en Ramondín no se daba esa acumulación de ayudas, y por tanto, la Comisión consideró en su Decisión compatible con el mercado interior el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones hasta el 25 por 100 de equivalente neto de subvención, lo que se tradujo en que ordenara la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios correspondientes al exceso, algo que se recogía en los siguientes términos en la parte dispositiva de la Decisión:

"Artículo 2

Son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales ejecutadas por España:

a) en favor de Ramondín Cápsulas SA y consistente en la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación, contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral nº 24/1996 de 5 de julio;

b) en favor de Ramondín SA y consistente en la concesión un crédito fiscal en favor de Ramondín SA por un importe correspondiente al 45 % del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Acuerdo nº 738/1997 de 21 de octubre de 1997, respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, exceda el límite máximo del 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para retirar los beneficios derivados de las ayudas contempladas en el artículo 2, que han sido puestas ilegalmente a disposición de los beneficiarios, y, en su caso, para recuperarlas de éstos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención en el marco de las ayudas regionales".

El desarrollo de los acontecimientos, por tanto, en relación con estos dos casos particulares, llevó a que la Comisión Europea declarara por primera vez de manera indubitada que dos incentivos fiscales establecidos en los Territorios Históricos vascos eran

ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, basando su apreciación exclusivamente en criterios de selectividad material.

Aunque en la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal respecto a Demesa se hacía mención a que las medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos solamente se aplicaban dentro del Territorio Histórico respectivo y no en el conjunto del Estado miembro, posteriormente desaparece completamente esta perspectiva del análisis, y la Comisión decide limitar su enjuiciamiento a las cuestiones relativas a la selectividad material.

Ya dijimos que realmente la Comisión nunca ha cuestionado, si exceptuamos la Decisión 93/337/CEE, el criterio de selectividad regional en relación con los Territorios Históricos vascos, aunque sí lo recogió en la Comunicación de 1998 sobre aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, en sus Decisiones sobre el régimen de las islas Azores o de Gibraltar y en la posición manifestada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la primera cuestión prejudicial remitida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con las Normas Forales de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica de 1997, que dieron lugar a la doctrina Saggio.

Por otro lado, tampoco se nos debe pasar por alto en este momento que la Comisión, pese a declarar que estos incentivos fiscales eran ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, ejecutadas ilegalmente, realiza un análisis de la posible compatibilidad de las mismas con alguna de las excepciones previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y ese análisis se revela como fundamental a la hora de determinar el alcance de la obligación de recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios.

Lógicamente, en este punto, las autoridades forales y las empresas afectadas cuestionarían ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea los dos aspectos fundamentales que planteaban las Decisiones de estos dos casos particulares: por un lado, el concepto de ayuda estatal y si efectivamente estábamos ante medidas generales o ante ventajas selectivas, que por primera vez se aplicaba en el ámbito fiscal por parte de la Comisión Europea; y por otro lado, la obligación de recuperación, en el sentido de analizar si era conforme con los principios generales del Derecho de la Unión Europea ordenar la recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios.

Se plantearon recursos de anulación al amparo de lo previsto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ante el Tribunal General de la Unión Europea en relación con ambas Decisiones, en el caso Demesa, por parte del Territorio

Histórico de Araba/Álava, el Gobierno Vasco y la empresa, y en el caso de Ramondín, por el Territorio Histórico de Araba/Álava y por la empresa afectada, cuestionando la apreciación de la Comisión Europea en relación con los dos aspectos mencionados.

El Tribunal General de la Unión Europea resolvería ambos recursos mediante dos sentencias de 6 de marzo de 2002, ambas de su Sala Tercera ampliada, una relativa a los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Demesa (ECLI:E:T:2002:59) y otra en relación con los asuntos acumulados T92/00 y T-103/00, Ramondín (ECLI:EU:T:2002:61).

Si seguimos el razonamiento del Tribunal General de la Unión Europea en la primera de esas sentencias, aborda en primer lugar el concepto de ayuda estatal y su aplicación tanto al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones como a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, y lo hace partiendo de negar que el reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales que hace la Constitución de 1978 tenga alguna relevancia de cara al concepto de ayuda estatal:

“141. Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 alegan que la Comisión no tuvo en cuenta, en su apreciación del crédito fiscal a la luz del artículo 92, apartado 1, del Tratado, los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal. Recuerdan a este respecto que el Territorio Histórico de Álava dispone desde hace cientos de años de una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado español.

142. El Tribunal de Primera Instancia destaca que, en el presente caso, el hecho de que el crédito fiscal haya sido concedido con arreglo a una legislación adoptada por el Territorio Histórico de Álava, y no por el Estado español, resulta irrelevante para la aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

143. Las alegaciones de las partes demandantes basadas en los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal no pueden afectar, por tanto, a la legalidad de la Decisión impugnada”.

En segundo término, el Tribunal General de la Unión Europea sale al paso de las alegaciones de las partes de que la Comisión, con su Decisión, estuviera condicionando el ejercicio de la autonomía normativa que reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos en base a un criterio de selectividad regional, preocupación de primer orden para las instituciones forales, como hemos podido comprobar en el apartado anterior, respecto a lo que el Tribunal recuerda que no ha sido un criterio de selectividad regional el que ha llevado a la Comisión a considerar como ayudas estas medidas:

“146. Contrariamente a lo que afirman las partes demandantes, la Comisión no se basó, pues, en la Decisión impugnada, en la consideración de que la medida fiscal de que se trata se aplica tan sólo en una parte del territorio español, a saber, Álava, para apreciar la selectividad de la medida. Por tanto, las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión impugnada cuestiona la competencia normativa del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales de carácter general.

147. Procede examinar, a la luz de las alegaciones formuladas por las partes demandantes, si los elementos en los que la Comisión se basó efectivamente en la Decisión impugnada permiten llegar a la conclusión de que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 constituye una medida específica que favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado”.

Posteriormente, el Tribunal General de la Unión Europea admite los criterios de la Comisión en relación con que la selectividad del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones la marcan tanto los poderes discrecionales de que goza la Administración tributaria en su reconocimiento como en el hecho de fijar un umbral cuantitativo tan elevado para aplicar el crédito fiscal, lo que, convierte de facto en limitada y selectiva la aplicación de la medida, reservada en la práctica solamente a empresas que tengan gran disponibilidad de recursos económicos, y por ambos motivos, declara que el crédito fiscal constituye una ayuda estatal¹⁴⁵.

Rechaza, por su parte, que pueda estar justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, al razonar sobre la finalidad de la normativa en los siguientes términos:

“165. Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada se encuentra incardinado en la naturaleza y economía del sistema tributario español. El crédito fiscal se inspira en los principios de progresividad y eficacia recaudatoria del impuesto.

166. Sin embargo, al fijar el importe mínimo de inversión en 2.500 millones de pesetas, el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos. La medida vulnera de esta forma los principios de progresividad y de redistribución, inherentes al sistema tributario español. Además, las partes demandantes afectadas no han demostrado en modo alguno de qué forma la medida de que se trata podría contribuir a la eficacia recaudatoria del impuesto.

167. Por lo demás, las partes demandantes se limitan a afirmar que el crédito fiscal tiene por objeto favorecer el desarrollo económico del País Vasco, situado en el Estado miembro que cuenta con la mayor tasa de desempleo de la Unión Europea. Dichas partes se refieren de esta forma a objetivos de política económica externos al sistema fiscal de que se trata.

168. No obstante, en el supuesto de que se considere que motivos relativos a la creación o al mantenimiento del empleo pueden hacer que el artículo 92, apartado 1, del Tratado no se aplique a determinadas medidas específicas, esta disposición quedaría privada de eficacia. En efecto, las ayudas de Estado se conceden, en buena parte de los casos, con la finalidad de crear o mantener puestos de trabajo. Según reiterada jurisprudencia, procede considerar, por tanto, que el objetivo perseguido por la medida de que se trata no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado (sentencias Francia/Comisión, citada en el apartado

¹⁴⁵ El aspecto relativo a la importancia de los criterios para acreditar que se produce una selectividad de facto en la regulación de unas determinadas medidas fiscales, a partir de las consideraciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las disposiciones forales que ha analizado, se analiza en PÉREZ BERNABEU, B. “El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de estado (aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, *Crónica Tributaria*, núm. 138, 2011.

149 *supra*, apartado 20; Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 25, y CETM/Comisión, citada en el apartado 144 *supra*, apartado 53).

169. De lo antedicho se desprende que debe desestimarse la alegación de las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 basada en la naturaleza y la economía del sistema fiscal español".

Y, en consecuencia, llega a la conclusión de que la Comisión ha apreciado adecuadamente el carácter de ayuda estatal del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, lo que hace, obviamente, que no pueda considerarse una medida general, y por tanto, que deba considerarse como una ayuda ejecutada ilegalmente por las autoridades forales por no haber seguido el proceso de notificación establecido en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por lo que se refiere a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, el Tribunal General de la Unión Europea no se pronuncia sobre su carácter de ayuda porque no se demostró que Demesa fuera realmente beneficiaria de ese incentivo fiscal, lo que hizo que el Tribunal anulada la Decisión de la Comisión en ese aspecto por motivos de hecho.

Sin embargo, en la sentencia Ramondín sí tiene que pronunciarse sobre el carácter de ayuda estatal de la reducción de la base imponible, y lo hace repitiendo, nuevamente, que no se ha apreciado su carácter de ayuda en base a un supuesto de selectividad regional:

"44. Las partes demandantes critican, en primer lugar, el hecho de que la Comisión califique la medida fiscal controvertida de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, debido a su selectividad regional.

45. De la Decisión impugnada se desprende, sin embargo, que la Comisión no se basó en tal criterio para calificar al artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 de medida específica en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En consecuencia, debe desestimarse la argumentación, que se basa en una interpretación errónea de la Decisión impugnada".

Y, en lo que se refiere a la selectividad material de la medida, el Tribunal General no hace un esfuerzo argumentativo relevante, pero entiende que al limitar el alcance de sus beneficiarios por tener que ser nuevas empresas y cumplir unos requisitos de creación de empleo y de inversión en activos fijos materiales nuevos, está favoreciendo solamente a determinadas empresas o a determinadas producciones:

"49. Pues bien, en el caso de autos, la selectividad de la ventaja fiscal establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 resulta de diferentes elementos. En primer lugar, el derecho a la reducción en la base imponible únicamente se reconoce a las empresas de nueva creación, excluyendo de esta forma a cualquier otra empresa del beneficio de que se trata. Además, dichas empresas de nueva creación deberán realizar una determinada inversión (al menos 80 millones de pesetas) y garantizar la creación de 10 puestos de trabajo como mínimo.

50. De lo antedicho se deduce que, aun cuando, como afirma la parte demandante en el asunto T-92/00, la medida fiscal controvertida determine su ámbito de aplicación en función de criterios objetivos y horizontales, debe considerarse que la

reducción en la base imponible, establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, constituye una ventaja concedida únicamente en favor de determinadas empresas. Se trata, pues, de una medida específica en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1".

El segundo de los aspectos que los recurrentes planteaban al Tribunal General de la Unión Europea tenía que ver con la recuperación de las ayudas, es decir, con la concurrencia de algunos elementos que pudieran justificar que no se ordenase la recuperación de las ayudas en relación con los beneficiarios de las mismas.

Dos líneas argumentales se siguieron al respecto, sin ninguna fortuna, por otra parte: por un lado, la consideración de las medidas como ayudas existentes por ser continuación de otras que estaban establecidas en los Territorios Históricos desde antes de la incorporación de España a la Unión Europea (ya dijimos que respecto de las ayudas existentes no se puede ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios); y por otro lado, invocando los principios de confianza legítima¹⁴⁶ y de seguridad jurídica, como principios generales del Derecho de la Unión Europea que, cuando concurren en un supuesto de ayudas estatales, se oponen a que se ordene la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, como resulta de lo dispuesto en el Reglamento (CE) N° 659/1999, que codifica en este punto la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal General de la Unión Europea desestima ambas alegaciones, ya que entiende que las medidas aplicadas no se puede defender que hubieran sido establecidas antes de la incorporación de España a la Unión Europea, ya que su base jurídica es posterior, y tampoco entiende que pueda defenderse válidamente la concurrencia del principio de confianza legítima, en los siguientes términos en la sentencia del asunto Demesa:

"233. En segundo lugar, por lo que se refiere al crédito fiscal, las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 explican que la Comisión adoptó, el 10 de mayo de 1993, la Decisión 93/337/CEE, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25) y, en particular, a la Norma Foral 28/1988, en la que declaró que determinadas ventajas fiscales previstas en dicha Norma Foral, en especial un crédito fiscal para las inversiones realizadas, constituyen ayudas incompatibles con el mercado común, por ser contrarias al artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación). Añaden que se adoptaron las disposiciones necesarias para adaptar la legislación foral a la Decisión 93/337 y que la Comisión, mediante escrito de 3 de febrero de 1995, comunicó fehacientemente a las autoridades españolas su acuerdo con la solución adoptada. Eliminada la incompatibilidad, tanto las autoridades españolas como la propia Comisión entendieron finalizado el problema vinculado a dichas ayudas de Estado. Las citadas partes demandantes afirman que, por ello, la Comisión nunca incoó expedientes de

¹⁴⁶ Un análisis de la cuestión del papel del principio de protección de la confianza legítima en la recuperación de las medidas fiscales que estamos analizando se realiza en SERRANO GAZTELUURRUTIA, S. "La confianza legítima en la recuperación de ayudas de Estado en el caso de las «vacaciones fiscales vascas»", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 99-100, 2014. También podemos analizar la manera en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido entendiendo este principio en relación con la recuperación de ayudas estatales en CROIZIER, I. "Le principe de confiance légitime dans la jurisprudence communautaire relative aux aides d'État", *Le droit de l'Union européenne en principes: liber amicorum en l'honneur de Jean Raux*, Apogée, Rennes, 2006, p. 219-241.

ayudas de Estado ni planteó objeción alguna con respecto a las normas fiscales similares adoptadas con posterioridad. De todo ello se deriva, según las referidas partes demandantes, la esperanza fundada generada por la Comisión, tanto respecto a Demesa como respecto a cualquier operador económico sujeto a la Normativa Foral, en que, en la medida en que no se vulnera el artículo 52 del Tratado, las medidas fiscales adoptadas por la Diputación Foral de Álava habían sido aceptadas por la Comisión.

234. Sin embargo, el Tribunal de Primera Instancia observa que, aun cuando el escrito de la Comisión de 3 de febrero de 1995 se interpretase en el sentido de que declara que la Norma Foral 28/1988 era compatible en lo sucesivo con el mercado común, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada no ha sido establecido por dicha Norma Foral y, en consecuencia, no está amparado ni por la Decisión 93/337 ni por el escrito de 3 de febrero de 1995. En efecto, el crédito fiscal de la Decisión impugnada ha sido establecido por la Norma Foral 22/1994. Este crédito fiscal constituye, pues, una ayuda nueva que debería haber sido notificada a la Comisión, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia *Namur-Les assurances du crédit*, citada en el apartado 173 *supra*, apartado 13).

235. Pues bien, las partes no niegan que el crédito fiscal a que se refiere la Decisión impugnada fue establecido sin notificación previa, infringiendo lo dispuesto en el artículo 93, apartado 3, del Tratado.

236. Estas consideraciones son suficientes para desestimar la presente alegación. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el reconocimiento de la confianza legítima presupone, en principio, que la ayuda ha sido concedida observando el procedimiento previsto en el artículo 93 del Tratado, lo que no ha sucedido en el caso de autos. Se considera, en efecto, que todo operador económico y toda autoridad regional diligentes estarán normalmente en condiciones de comprobar si el referido procedimiento ha sido observado (sentencias del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 1990, *Comisión/Alemania*, C-5/89, Rec. p. I-3437, apartado 17, y del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, *BFM y EFIM/Comisión*, asuntos acumulados T-126/96 y T-127/96, Rec. p. II-3437, apartado 69).

237. A mayor abundamiento, debe señalarse asimismo que las partes demandantes que han formulado la presente alegación interpretan erróneamente la Decisión 93/337. En efecto, en dicha Decisión, la Comisión calificó las ayudas controvertidas de incompatibles con el mercado común no solamente porque eran contrarias al artículo 52 del Tratado, sino también porque no respetaban las diversas regulaciones de las ayudas, en particular la normativa sobre ayudas regionales, la normativa sobre ayudas sectoriales, la normativa sobre ayudas a las PYME y la normativa relativa a la acumulación de ayudas (punto V de la Decisión 93/337). Con respecto al escrito de 3 de febrero de 1995, hay que señalar que en él la Comisión toma conocimiento únicamente del hecho de que el régimen fiscal de que se trata no infringe ya el artículo 52 del Tratado, sin pronunciarse, no obstante, sobre si dicho régimen respeña las diversas normativas sobre ayudas mencionadas en la Decisión 93/337.

238. De lo antedicho se deduce que la Comisión no ha podido generar en las partes demandantes la esperanza fundada de que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 sería considerado compatible con el mercado común, ni siquiera en el caso de que resultase que era análogo al crédito fiscal establecido por la medida fiscal objeto de la Decisión 93/337 de la Comisión y del escrito de ésta de 3 de febrero de 1995".

Argumentos similares se vierten en la sentencia *Ramondín* en relación con la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades.

Ante la contundencia de las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002, tanto las autoridades del Territorio Histórico de Araba/Álava como las empresas afectadas, interpusieron recursos de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, defendiendo los mismos argumentos que habían sido desestimados en la primera instancia.

En el asunto Demesa, se hicieron públicas las conclusiones de la Abogada General Kokott el 6 de mayo de 2004 (ECLI:EU:C:2004:292) y la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 11 de noviembre de 2004, dictada en los asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P (ECLI:EU:C:2004:701), y en el asunto Ramondín, que compartía las conclusiones del asunto anterior, porque la Abogada General decidió formularlas conjuntamente, se publicó la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 11 de noviembre de 2004, dictada en los asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P (ECLI:EU:C:2004:702).

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desestimaron completamente los recursos de casación interpuestos y confirmaron en todos sus extremos las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002, puesto que, además, en los recursos de casación las partes trataron de reformular su apreciación sobre el concepto de ayuda, no vinculándola a la selectividad material, sino a un estadio previo, en virtud del cual, estaríamos ante medidas excluidas *per se* del ámbito de aplicación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, aspecto que el Tribunal de Justicia ni siquiera entra a valorar puesto que las normas de procedimiento impiden suscitar en un recurso de casación cuestiones que no hubieran sido alegadas en la primera instancia, teniendo presente además que es un recurso limitado a cuestiones de Derecho, no suponiendo una segunda instancia con plena potestad jurisdiccional.

El aspecto de los recursos de casación en el que sí entra a valorar las impugnaciones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea es el relativo a la existencia de confianza legítima y a que la misma derivara de la Decisión 93/337/CEE, aspecto éste que es desestimado por el Tribunal de Justicia en base a los siguientes argumentos:

“44 Es preciso recordar, por una parte, que, habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales que con arreglo al artículo 93 del Tratado efectúa la Comisión, las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo, y, por otra parte, que, en circunstancias normales, todo agente económico diligente debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento (sentencias de 20 de septiembre de 1990, Comisión/Alemania, C-5/89, Rec. p. I-3437, apartado 14; de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C-169/95, Rec. p. I-135, apartado 51, y de 20 de marzo de 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Rec. p. I-1591, apartado 25).

45 En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que es ilegal en virtud del artículo 93, apartado 3, del Tratado, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de dicha ayuda (sentencia Alcan Deutschland, antes citada, apartados 30 y 31).

46 En el presente caso, el Tribunal de Primera Instancia constató en el apartado 235 de la sentencia recurrida que las partes no negaban que el crédito fiscal del 45 % había sido establecido sin notificación previa, infringiéndose lo dispuesto en el artículo 93, apartado 3, del Tratado.

47 En el apartado 236 de la sentencia recurrida, remitiéndose, entre otras, a la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, dicho Tribunal dedujo fundadamente de la

constatación anterior que no cabía acoger la argumentación basada en el principio de protección de la confianza legítima.

48 En el apartado siguiente de la misma sentencia, el Tribunal de Primera Instancia afirmó con acierto que esta argumentación se basaba en una interpretación errónea de la Decisión 93/337. En efecto, en esta Decisión, como destacó dicho Tribunal, la Comisión había calificado las ayudas controvertidas de incompatibles con el mercado común no solamente porque eran contrarias al artículo 52 del Tratado, sino también –en el punto V de dicha Decisión, donde se examina la posibilidad de aplicar alguna de las excepciones previstas en el artículo 92 del Tratado– porque no respetaban las diversas regulaciones de las ayudas.

49 Cabe precisar que en la Decisión 93/337 la Comisión:

–señaló que las ayudas controvertidas incluían un crédito fiscal del 20 % de las inversiones (punto I);

–consideró que, a efectos de la aplicación de la excepción prevista en el artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado, no se habían reunido las condiciones previstas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas (DO C 213, p. 2), directrices en las que, tras definirse en el punto 2.2 los integrantes de la categoría pequeñas y medianas empresas, se establece en el punto 4.1, párrafo quinto, que la Comisión había decidido autorizar únicamente las ayudas a la inversión de una intensidad no superior al 15 % de la inversión en el caso de empresas pequeñas y al 7,5 % en el caso de las demás empresas de la categoría (punto V);

–instó a las autoridades españolas a velar por que las ayudas se concediesen en las condiciones previstas por las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas (artículo 1, apartado 4).

50 De lo anterior se desprende que Demesa no podía inferir de la Decisión 93/337 que un crédito fiscal del 45 %, concedido a una empresa de magnitud suficiente par realizar la inversión mínima de 2.500 millones de pesetas exigida por la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, no podía ser calificado de ayuda a efectos del artículo 92 del Tratado.

51 Habida cuenta del contenido de la Decisión 93/337, la recurrente no podía reivindicar la posibilidad, que también asiste al beneficiario de una ayuda ilegal (véase la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 16), de invocar circunstancias excepcionales que puedan haber fundado legítimamente una confianza en la validez de la ayuda.

52 Sobre la supuesta inactividad de la Comisión, ésta alega con razón que cualquier aparente inactividad carece de significación cuando el régimen de ayudas no le ha sido notificado.

53 Por consiguiente, procede desestimar el motivo que Demesa basa en el principio de protección de la confianza legítima".

Vemos, por tanto, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no admite que el precedente de la Decisión 93/337/CEE pueda servir para acreditar una posición expresa de la Comisión Europea que hubiera podido generar en los beneficiarios la idea de que la Comisión consideraba que una medida como el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones no tenía la consideración de ayuda, ya que, precisamente, el contenido de la Decisión en este punto, como tuvimos ocasión de comprobar en su momento, llevaba precisamente a la conclusión contraria, considerar la deducción fiscal del 20 por 100 de las inversiones establecida en las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión de 1998 como ayuda estatal, que solamente podría ejecutarse si cumplía los requisitos de compatibilidad establecidos en las diferentes Directrices aprobadas por la Comisión, puesto que incluso intimaba al Reino de España a ajustar su aplicación a las mismas.

Es evidente que la Decisión 93/337/CEE no era una genuina decisión de la Comisión sobre ayudas estatales, pero incorporaba ese contenido y esos razonamientos, y aunque es evidente que la Comisión no hizo seguimiento alguno de la misma, entre otras cosas, porque otorgó un plazo de adecuación de la normativa al cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, después del cual la Norma Foral había perdido su vigencia, y en cualquier caso, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea plantea que la inacción de la Comisión nunca puede equipararse a una posición expresa que pueda generar confianza legítima y autorizar, por tanto, que no se ordene la recuperación de las ayudas recibidas por los beneficiarios.

Pero, en cualquier caso, la importancia de las Decisiones Demesa y Ramondín y de las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en los recursos planteados contra las mismas es que tanto la Comisión como el Tribunal de Justicia determinaban que el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y la reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación constituían ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, ejecutadas ilegalmente por las autoridades forales, lo que llevaría a su recuperación de los beneficiarios, salvo en la parte que pudieran considerarse compatibles con las excepciones recogidas en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del Derecho derivado.

Y si eso era así en relación con los casos particulares Demesa y Ramondín, lo sería también respecto a los demás beneficiarios de ambos incentivos fiscales, lo que llevó a la Comisión Europea a incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto a los regímenes de ayuda en sí mismos considerados, y no en la aplicación como ayudas individuales en casos concretos, lo que hemos dado en denominar expedientes generales.

v) Los expedientes generales.

A partir, por tanto, de la doctrina que había establecido la Comisión en relación con los casos particulares de Demesa y Ramondín, decidió que le correspondía indagar si las medidas fiscales aprobadas por los tres Territorios Históricos y aplicadas a esas dos empresas, que habían sido declaradas como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior debían ser declaradas como tales en cuanto a los propios regímenes de ayudas, de forma que se ordenase la recuperación de las cantidades disfrutadas por cualesquiera beneficiarios de las mismas.

Estos expedientes generales se abrieron en relación con las normas aprobadas por los tres Territorios Históricos, pero, como hasta ahora, por razones de simplicidad,

seguiremos el contenido de los relativos al Territorio Histórico de Bizkaia, aunque no existen diferencias entre los tres Territorios Históricos a este respecto, por lo que el análisis que realicemos será extrapolable a todos ellos.

El 4 de diciembre de 1999 la Comisión Europea publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie C, número 351, página 29) la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal establecido en el apartado 2 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones establecido por medio de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997 (expediente de ayuda C 54/99 (ex NN 60/99)), en función de la que la Comisión planteaba lo siguiente:

“Por último, la Comisión opina que el citado crédito fiscal es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, sólo las empresas que realizan inversiones superiores a los 2 500 millones de pesetas españolas (15 025 303 euros) pueden beneficiarse del crédito fiscal en cuestión. Todas las demás empresas, incluso las que invierten, pero sin superar el límite citado de 2 500 millones, no pueden beneficiarse de las ayudas.

La Comisión considera que este carácter de ventaja selectiva nace asimismo de un poder discrecional de la administración fiscal. En este caso concreto, la Comisión constata que las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y de Vizcaya disponen de un poder discrecional para determinar qué inversiones, de un importe superior a 2 500 millones de pesetas españolas pueden beneficiarse del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones puede aplicarse la reducción del 45 % y para fijar los plazos y los límites máximos aplicables a cada caso.

En conclusión, la Comisión considera que el citado crédito fiscal es una ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda otorgada por el Estado por medio de fondos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

[...]

la Comisión expresa sus dudas en cuanto a la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común según lo dispuesto en la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE relativa a las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo (. . .) de determinadas regiones económicas . . .”. Otro tanto sucede por lo que se refiere a las demás exenciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE”.

Por su parte, el 26 de febrero de 2000 la Comisión Europea publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie C, número 55, página 2) la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal establecido en el apartado 2 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades establecida por medio de lo dispuesto en el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (expediente de ayuda C 52/99 (ex NN 32/99)), en función de la que la Comisión planteaba lo siguiente:

“Por último, la Comisión opina que la reducción de la base imponible en cuestión es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen concretamente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas españolas (480 810 euros), que creen menos de 10 empleos y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas españolas (120 202 euros).

Por otra parte, la Comisión considera que este carácter de ventaja selectiva se debe también a cierto poder discrecional de la Administración fiscal. En efecto, la concesión de la ayuda en cuestión no es automática ya que la solicitud presentada por el beneficiario es examinada por la Diputación Foral la cual podrá, al final de este examen, conceder, en su caso, la ayuda en cuestión.

En conclusión, la Comisión considera que la reducción de la base imponible mencionada es una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda concedida por el Estado, con recursos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

[...]

La Comisión constata que las ayudas fiscales mencionadas son ayudas que no están supeditadas a la realización de una inversión. En efecto, la Comisión recuerda que en el anexo I de las Directrices de las ayudas con finalidad regional precisó que las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base de cálculo. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe máximo se expresa en porcentaje de la inversión. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la reducción de la base imponible no cumple estas condiciones, razón por la cual no tiene carácter de ayuda a la inversión. Además, tampoco tiene carácter de ayuda al empleo vinculado a la inversión ya que no está supeditada al número de empleos creados.

En cambio, la Comisión considera que estas ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento. En efecto, su objeto es liberar a una empresa de los costes que ella misma habría debido normalmente sufragar dentro de su gestión corriente o de sus actividades normales. Gracias a esta reducción de los gastos corrientes, las empresas beneficiarias mejorarán su rentabilidad debido al aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos).

[..]

la Comisión duda de la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común con arreglo a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE”.

Y por último, el 3 de febrero de 2001 la Comisión Europea publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie C, número 37, página 38) la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal establecido en el apartado 2 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación establecida por medio de lo dispuesto en el artículo 14 de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica (expediente de ayuda C 60/2000 (ex NN 83/2000)), en función de la que la Comisión planteaba lo siguiente:

“Gracias fundamentalmente a la información transmitida por las autoridades españolas con motivo de la demanda interpuesta por una empresa competidora, así como a los datos comunicados en la propia demanda, la Comisión tuvo la confirmación de la existencia de ayudas fiscales en la provincia de Álava, en forma de una exención del impuesto sobre sociedades a empresas de nueva creación. Según el demandante, la empresa Depósitos

Tubos Reunidos Lentz TR Lentz, SA (en lo sucesivo denominada «Detursa») implantada en Lantarón (provincia de Álava), se beneficia, entre otras ayudas, de la exención fiscal del impuesto sobre sociedades durante diez años. Mediante una certificación con fecha de 1 de marzo de 2000, las autoridades provinciales de Álava confirmaron que la citada empresa es beneficiaria de la exención fiscal prevista por el artículo 14 de la Norma Foral no 18/1993 de 5 de julio. Además, certificaron que la empresa Detursa, al no tener beneficios, no ha podido disfrutar de la mencionada exención hasta el 1 de marzo de 2000.

Por otra parte, la Comisión pudo comprobar la existencia de medidas similares en la provincia de Guipúzcoa y en la provincia de Vizcaya, provincias que gozan de la misma autonomía fiscal que la provincia de Álava.

[...]

Por lo demás, la Comisión opina que la exención del impuesto sobre sociedades en cuestión es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen concretamente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas Normas Forales o después del 31 de diciembre de 1994, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas españolas (480 810 euros), que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas españolas (120 202 euros) y que creen menos de 10 puestos de trabajo. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el cuarto. Informe sobre las empresas en Europa (7), en 1987, el número de empresas en la Unión Europea con menos de 10 trabajadores asalariados o sin trabajadores asalariados era de 14,629 millones, es decir, el 87,72 % (8) del total. En el caso de España, este porcentaje era aún más elevado, aproximadamente del 95,11 % (9). Es muy probable que estos porcentajes sean aún más elevados en el caso de nuevas empresas ya que habitualmente una empresa comienza con unos efectivos que van aumentando a medida que la empresa se consolida y alcanza su velocidad de crucero. Por consiguiente, parece que una de las condiciones establecidas para beneficiarse de las ayudas comporta, por sí sola, la exclusión de la mayoría de las empresas del beneficio de las mismas.

Hay que precisar que la presente identificación de los elementos mencionados de una especificidad material no excluye la existencia de otras características susceptibles de hacer específicas las medidas fiscales en cuestión, por ejemplo, su especificidad regional.

Además, la Comisión considera que esta ayuda fiscal no está justificada por la naturaleza o la economía del sistema. En efecto, según las normas forales en cuestión, el objetivo manifestado es impulsar la economía de estas provincias, que atravesaban en aquel momento una grave crisis económica. El objetivo no es consecuencia, por tanto, de exigencias fiscales primarias sino de la política económica externa a los regímenes fiscales en cuestión. Este carácter externo a dichos regímenes fiscales queda reforzado por el carácter transitorio de las medidas fiscales.

En conclusión, la Comisión considera, a título de evaluación preliminar de conformidad con el artículo 6 del Reglamento (CE) no 659/1999 (10), que la exención del impuesto sobre sociedades mencionada tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda concedida por el Estado, con recursos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Aunque la Comisión constata que las ayudas fiscales mencionadas son concedidas con la condición de la realización de una inversión mínima o de la creación de un número mínimo de empleos, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el cumplimiento de las reglas comunitarias en materia de ayudas estatales de finalidad regional. En particular, no satisfacen los criterios establecidos en la nota a pie de página 46 del anexo I de las Directrices de las ayudas estatales de finalidad regional (DO C 74 de 10.3.1998) donde se indica que «Las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión. Cuando la concesión de una ayuda fiscal se escalona a lo largo de varios años, el saldo restante a finales de un año puede trasladarse al año siguiente y aumentarse de acuerdo con el tipo de referencia». No respetan tampoco los límites regionales establecidos en el mapa español de ayudas con finalidad regional en vigor en la época. Por tanto, en esta fase, no tienen carácter de ayudas a la inversión o de ayudas al empleo.

En cambio, la Comisión considera que, en esta fase, estas ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento. En efecto, su objeto es liberar a una empresa de los costes que ella misma habría debido normalmente sufragar con motivo de su gestión corriente o de sus actividades normales. Gracias a esta disminución de los gastos corrientes, las empresas beneficiarias mejorarán su rentabilidad debido al aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos).

[...]

la Comisión duda de la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común con arreglo a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE".

La Comisión, por tanto, no solamente abrió expedientes generales en relación con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, que eran los que habían sido considerados como tales en las Decisiones Demesa y Ramondin, sino que también extendía la investigación a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, por tratarse de un incentivo fiscal muy similar a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996, pero de todavía mayor intensidad para las empresas beneficiarias.

El análisis del procedimiento seguido en relación con este incentivo planteará interesantes consideraciones porque no olvidemos que la Comisión Europea había recibido una denuncia contra la totalidad de la Norma Foral de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, por parte de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y en principio, no había dado pasos relevantes respecto a la misma, e incluso, si atendemos a la reunión que mantuvieron representantes riojanos con el Comisario Van Miert en 1997, podía deducirse que la denuncia había sido completamente abandonada en la medida en que les trasladó que esas Normas Forales no planteaban problemas con el Derecho de la Unión Europea.

Vemos que la invitación a presentar observaciones en los supuestos del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación no hace referencia a la Decisión adoptada en el asunto Demesa, que ya había visto la luz el 24 de febrero de 1999, y por lo tanto, meses antes de que decidiera la apertura del procedimiento de investigación formal de los expedientes generales, aunque era evidente que la argumentación que había plasmado en esas Decisiones era la que iba a servir de base para los expedientes generales.

En relación con la última Decisión de incoación que hemos mencionado, la de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, la Diputación Foral de Bizkaia interpuso un recurso de anulación al amparo de lo

dispuesto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ante el Tribunal General de la Unión Europea el día 5 de febrero de 2001, por entender que el procedimiento seguido por la Comisión Europea no se atendía al Derecho de la Unión Europea entonces vigente, recurso que fue registrado con el número T-32/01.

En lo fundamental, la Diputación Foral de Bizkaia pretendía que el Tribunal General de la Unión Europea anulara la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal por haber utilizado un procedimiento incorrecto desde el punto de vista procedimental, ya que la Diputación Foral defendía que el incentivo fiscal debía tener la consideración de ayuda existente, por no haber sido considerado ayuda en 1994, cuando fue denunciado por la Comunidad Autónoma de La Rioja, y cambiar de criterio la Comisión con posterioridad como consecuencia de la evolución del mercado interior, en el sentido de lo dispuesto en el Reglamento (CE) N° 659/1999, al que ya hicimos mención en un apartado anterior.

Obviamente, el procedimiento de análisis de las ayudas existentes es diferente del de las ayudas nuevas, y además, las ayudas existentes nunca pueden tener la consideración de ilegales, porque no están sometidas al deber de notificación a la Comisión Europea. Dado que los derechos procedimentales y las consecuencias de una u otra calificación con especialmente relevantes, la Diputación Foral de Bizkaia decidió recurrir separadamente la Decisión de incoación, aunque, como ya advertimos, los recursos de anulación en el ámbito de la Unión Europea no tienen efecto suspensivo, por lo que la Comisión Europea continuó con el desarrollo del procedimiento.

De hecho, en relación con los tres incentivos fiscales, aunque a distinto ritmo, instruyó los procedimientos de investigación formal y acabó concluyendo, mediante las correspondientes decisiones, que los tres incentivos tenían la consideración de ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, ejecutadas ilegalmente por las autoridades forales, y ordenando la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

Así, se dicta la Decisión 2002/806/CE, de la Comisión Europea, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España), notificada con el número C(2001)1763, que sería publicada el 17 de octubre de 2002 en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie L, número 279, página 35), en virtud de la cual:

“Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible ilegalmente puesta a ejecución por España en el Territorio Histórico de Vizcaya, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, mediante el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España".

El razonamiento de la Decisión parte de tomar en consideración, ahora sí de forma plena, el origen de la investigación, porque comienza estableciendo lo siguiente:

"Gracias especialmente a las informaciones recabadas con ocasión de los procedimientos incoados a raíz de las denuncias interpuestas en relación con las ayudas estatales concedidas a la empresa(2) Daewoo Electronics Manufacturing España SA y a las empresas(3) Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia, en el Reino de España, en la provincia de Álava, de un régimen de ayudas fiscales a la inversión no notificadas en forma de ayudas fiscales consistentes en la reducción en la base imponible para algunas empresas de nueva creación. Además, recibió información informal según la cual existían medidas similares en la provincia de Vizcaya, ya que ésta goza también de la misma autonomía fiscal que la provincia de Álava".

Luego desarrolla la Comisión el análisis de los cuatro criterios que conforman el concepto de ayuda estatal y su concurrencia en el asunto que nos ocupa, y pasa en detalle a determinar los motivos de selectividad material que le llevan a considerar que no estamos en presencia de una norma general, insistiendo en los que había planteado en la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, e incluso, en las facultades discrecionales de la Administración tributaria, a las que hace referencia en los siguientes términos:

"(67) Por lo que se refiere al posible poder discrecional de la administración tributaria, la Comisión constata que la concesión de la ayuda en cuestión no es automática, ya que previamente la Diputación Foral de Vizcaya examina la solicitud presentada por el beneficiario y, después de este examen, puede, en su caso, conceder la ayuda en cuestión. Según las autoridades españolas, se trataría solamente de comprobar que se cumplen todas las condiciones. Ahora bien, no explican por qué esta comprobación debe tener un carácter previo y no se realiza, como en la práctica habitual en materia de gestión de los ingresos fiscales, una comprobación a posteriori".

En realidad, este argumento es un poco forzado en el caso de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación porque el análisis y la comprobación que podía hacer la Administración tributaria no le autorizaba a determinar el alcance del incentivo fiscal, sino solamente la concurrencia de los requisitos establecidos por la normativa foral. De hecho, en el supuesto de algún beneficiario al que se le negó en primera instancia la aplicación del incentivo fiscal, éste acudió al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que anuló el acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia y le obligó a reconocer el derecho a aplicar la reducción de la base imponible al constatar la concurrencia de todos los requisitos establecidos para ello.

No tiene ni mucho menos el mismo alcance que los elementos de discrecionalidad que el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones sí reconocía a las Diputaciones Forales, como hemos tenido ocasión de comprobar.

Posteriormente la Comisión analiza cómo no encuentra ninguna causa de compatibilidad de estas ayudas de funcionamiento con el mercado interior y razona sobre la obligatoriedad de ordenar la suspensión de las cantidades pendientes de disfrutar por las empresas y la recuperación de las cantidades ya disfrutadas con sus correspondientes intereses.

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso un recurso de anulación al amparo de lo previsto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contra la citada Decisión ante el Tribunal General de la Unión Europea el 21 de septiembre de 2001, que se registró bajo el número de asunto T-231/01.

Este recurso se fundamentaba, lo mismo que los que se habían interpuesto en su momento contra las Decisiones en los asuntos Demesa y Ramondín, en que no compartía la Diputación Foral de Bizkaia el criterio de que estuviéramos en presencia de ayudas estatales, sino de normas generales, y en caso de que se consideraran como tales, oponía tanto el carácter de ayuda existente de la medida como la concurrencia de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica para que no procediera la recuperación de las ayudas.

Por su parte, el mismo día 11 de julio de 2001 el Colegio de Comisarios dictaba la Decisión 2003/27/CE, de la Comisión Europea, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones, notificada con el número C(2001)1765, que resultaría publicada el 22 de enero de 2003 en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie L, número 17, página 1), en virtud de la cual:

"Artículo 1

La ayuda estatal en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones, ilegalmente puesta a ejecución por España en el Territorio Histórico de Vizcaya, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996, prorrogada sin limitación en el tiempo por la disposición segunda de la Norma Foral nº 4/1998 de 2 de abril de 1998, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España".

Esta Decisión no incorpora novedades relevantes respecto a lo que ya hemos comentado, ni en cuanto a la categorización como ayuda estatal de la medida, ni en cuanto a la compatibilidad con el mercado interior, la orden de supresión de las ayudas pendientes de ejecución y la de recuperación de las ayudas ya disfrutadas, una vez descartado, por parte de la Comisión, que concurrieran en el asunto presente el carácter de ayudas existentes o los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica.

No obstante, al tratar de la compatibilidad de las ayudas, la Comisión es consciente de que el régimen en su conjunto no puede declararse compatible, porque no garantiza suficientemente el cumplimiento de los requisitos establecidos en las Directrices de aplicación, por lo que la declaración de incompatibilidad con el mercado interior del régimen en abstracto es obligada, lo cual no implica que en cada caso concreto de aplicación deba valorarse si para cada empresa existe alguna razón de compatibilidad, en todo o en parte, de las cantidades disfrutadas, lo que las excluiría de la obligación de recuperación.

De hecho, en la propia argumentación de la Decisión, la Comisión refleja la siguiente declaración:

“(105) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención”.

Veremos posteriormente que este aspecto va a tener una relevancia destacada en el proceso de recuperación, cuyas dificultades técnicas, en gran medida, han tenido que ver con la declaración de compatibilidad de una parte de las ayudas disfrutadas por algunos de los beneficiarios de las mismas.

La Diputación Foral de Bizkaia también interpuso un recurso de anulación al amparo de lo previsto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contra la citada Decisión ante el Tribunal General de la Unión Europea el 22 de septiembre de 2001, que se registró bajo el número de asunto T-228/01, con argumentos similares a los que hemos mencionado en relación con la Decisión sobre la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.

Y por último, unos meses después se dictaba también la Decisión 2003/86/CE, de la Comisión Europea, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España), notificada con el número C(2001)4478, y que sería publicada el 14 de febrero de 2003 en el Diario Oficial de la Unión Europea (serie L, número 40, página 11), en virtud de la cual:

“Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción de la base imponible, ilegalmente ejecutada por España en el Territorio Histórico de Vizcaya, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio del artículo 14 de la Norma Foral nº 18/1993 de 5 de julio[sic], es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión.

La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España".

En relación con esta Decisión debemos tener en cuenta determinadas particularidades. De entrada, la fundamentación de cómo toma conocimiento la Comisión de la existencia de este incentivo fiscal puede resultar llamativa a estas alturas, ya que la Comisión afirma lo siguiente:

"(1) Como consecuencia de una denuncia presentada por determinadas organizaciones de la frontera Comunidad Autónoma de la Rioja contra las medidas fiscales de carácter urgente y transitorio adoptadas en 1993 por las tres Diputaciones Forales vascas, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de ayudas fiscales en Vizcaya en forma de exención del impuesto de sociedades para las empresas de reciente creación. Además, la Comisión recibió otra denuncia de una empresa competidora contra la exención fiscal del impuesto de sociedades por un período de diez años (medida fiscal idéntica a la existente en Vizcaya) de que gozaba la empresa Depósitos Tubos Reunidos Lentz TR Lentz, SA (en lo sucesivo "Detursa") establecida en Lantarón (Álava)".

Y digo que resulta muy curioso este planteamiento ya que no olvidemos que la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal solamente hacía referencia a la denuncia del año 2000 y no a la de 1994, que ahora aparece como el origen de todo el expediente en este críptico párrafo que incorpora la Comisión en su decisión.

Hay que tener presente que la Comisión ya conocía que la Diputación Foral de Bizkaia había presentado un recurso de anulación contra la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal ante el Tribunal General de la Unión Europea en el que precisamente alegaba que la denuncia de 1994 no había recibido curso y eso convertía en ayuda existente el incentivo fiscal que estaba siendo objeto de análisis.

Obviamente, al enlazar el expediente con las dos denuncias, la de 1994 y la de 2000, la Comisión estaba tratando de salvar este escollo procedimental, pero eso nos hace surgir la pregunta de qué había estado haciendo la Comisión con la denuncia de 1994, tanto por todo el tiempo que había transcurrido sin abrir el procedimiento de investigación formal, en lo que se convierte a todas luces en un examen preliminar totalmente desproporcionado en cuanto a su duración temporal, pero además nos plantea la incógnita de por qué no lo había abierto en cuanto entró en vigor el Reglamento (CE) N° 659/1999, que obliga a la Comisión a abrir el procedimiento de investigación formal en cuanto tiene dudas sobre la compatibilidad de una ayuda estatal de la que tenga conocimiento.

Por otro lado, también nos plantea otro interrogante en relación con la reunión mantenida entre el Comisario Van Miert y los representantes de la Comunidad Autónoma de La Rioja en 1997, porque si la Comisión tenía una denuncia en tramitación respecto a las Normas Forales de 1993, no tiene ningún sentido que le trasladara a sus interlocutores el Comisario encargado de la Competencia que el análisis de esa Norma Foral era un asunto interno del Estado español y no tenía relevancia a efectos del Derecho de la Unión Europea, lo cual es un total contrasentido con la existencia de un procedimiento de análisis de las normas en función de la posible presencia de ayudas estatales.

Estas cuestiones pueden no tener relevancia respecto a la consideración de las medidas como ayudas estatales, pero las tienen y mucha en relación con la obligación de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, tanto por lo que se refiere a la posible apreciación del carácter de ayuda existente, como, en caso contrario, para apreciar la concurrencia del principio de confianza legítima.

Por lo demás, la Decisión reproduce los mismos argumentos que los que se habían plasmado en la de 11 de julio de 2001 respecto a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996 que, como hemos razonado en varias ocasiones, comparte la misma estructura de aplicación con este incentivo fiscal, aun cuando la exención temporal de 1993 tuviera una intensidad mayor.

La Diputación Foral de Bizkaia también interpuso un recurso de anulación al amparo de lo previsto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contra la citada Decisión ante el Tribunal General de la Unión Europea el 25 de marzo de 2002, que se registró bajo el número de asunto T-87/02.

Además de la Diputación Foral de Bizkaia, otras instituciones como el Gobierno Vasco, la Confederación Empresarial Vasca y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao interpusieron igualmente o se adhirieron a los recursos de anulación presentados ante el Tribunal General de la Unión Europea contra las tres Decisiones citadas de 11 de julio y 20 de diciembre de 2001.

Una vez dictadas las correspondientes Decisiones de la Comisión declarando ayudas estatales incompatibles con el mercado interior y ejecutadas ilegalmente los tres incentivos fiscales, se dibujan delante de nuestra vista dos planos que van a evolucionar paralelamente: por un lado, los recursos de anulación interpuestos en primera instancia ante el Tribunal General de la Unión Europea, que van a discutir la legalidad de la Decisión de la Comisión; y por otro lado, el propio proceso de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, puesto que esos recursos de anulación no

producen efectos suspensivos, y por tanto, la parte dispositiva de las Decisiones de la Comisión debe llevarse a efecto.

Hay que tener presente que para el momento en el que se dictan las Decisiones de la Comisión, las Normas Forales que establecían los tres incentivos fiscales ya habían sido derogadas, pero producían efectos en dos aspectos: podían quedar empresas con cantidades pendientes de aplicar o de disfrutar conforme a esos incentivos fiscales en los ejercicios siguientes, sobre las que se desplegaba la obligación de suspensión de su disfrute; y muchos de los beneficiarios habían reducido el Impuesto sobre Sociedades que habían pagado en los ejercicios anteriores como consecuencia de la aplicación de esos incentivos fiscales, y precisamente sobre esas cantidades disfrutadas es sobre las que despliega sus efectos la orden de recuperación.

vi) Los recursos de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Comenzando por la primera de las dos perspectivas, la de los recursos de anulación planteados ante el Tribunal General de la Unión Europea por las instituciones vascas en relación con la conformidad con el Derecho de la Unión de las decisiones de la Comisión, hay que tener presente que todos ellos se interpusieron con anterioridad a que el Tribunal General de la Unión Europea se pronunciara el 6 de marzo de 2002 sobre los recursos de anulación interpuestos en los asuntos Demesa y Ramondín.

Por tanto, las instituciones forales mantuvieron en todos ellos, en un primer momento, tanto los argumentos relativos a la indebida apreciación del concepto de ayuda, por entender que se estaba en presencia de normas generales y no de medidas selectivas, como los relativos a las cuestiones que podían llevar a que no fuera necesario llevar adelante el procedimiento de recuperación de las ayudas estatales disfrutadas por los beneficiarios, bien por defender la aplicación del concepto de ayuda existente, bien por defender que concurrían principios generales del Derecho de la Unión Europea que se oponían a la recuperación.

Pero enseguida se conocieron las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002 y la decisión de las autoridades alavesas de recurrir en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea esas sentencias. Al respecto, el Tribunal General de la Unión Europea decidió suspender la tramitación de los recursos de anulación interpuestos por las instituciones forales contra las Decisiones dictadas en los expedientes generales, hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolviera definitivamente los recursos de casación planteados, porque no tendría ningún sentido desde un punto de vista de economía procesal que el Tribunal General de la Unión

Europea repitiera su razonamiento en unas sentencias sobre las Decisiones dictadas el 11 de julio y el 20 de diciembre de 2001 en los expedientes generales, sin conocer la posición del Tribunal de Justicia al respecto, que estaría llamado también a analizar los recursos de casación que eventualmente se interpondrían contra sus sentencias.

Por tanto, la vía de los recursos de anulación estuvo parada durante un período de tiempo importante, y solamente se reanudaría a partir de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirmara el 11 de noviembre de 2004 las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea en los asuntos Demesa y Ramondín.

Estas sentencias llevaban inevitablemente a que uno de los argumentos defendidos por las instituciones forales no tuviera ya virtualidad alguna, el que discutía el carácter de ayuda estatal de las medidas controvertidas, porque el Tribunal de Justicia ya había determinado sin ningún lugar a dudas que el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación constituían ayudas estatales a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por ello, las instituciones forales desistieron parcialmente de sus recursos en lo que al concepto de ayuda estatal se referían, manteniendo las impugnaciones exclusivamente en los aspectos relacionados con la obligación de recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios, tanto en lo relativo al concepto de ayuda existente como a la apreciación de la concurrencia del principio de confianza legítima.

Desde esta última perspectiva, el procedimiento que más elementos podía aportar a la defensa de ese criterio era el relativo a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, tanto porque si la denuncia de 1994 se había archivado ello podía implicar un posicionamiento expreso de la Comisión Europea que podía generar esa confianza legítima y enervar la obligación de recuperación, como porque si no se había archivado, una tramitación del examen preliminar que había durado tantos años también podía servir para acreditar la concurrencia de ese requisito.

El principal problema del planteamiento es que no existía un pronunciamiento expreso claro de la Comisión al respecto, porque no había comunicado nada al Reino de España en relación con la denuncia de 1994 después de la última petición de información que hizo allá por el año 1995, y por lo tanto, solamente podía acreditarse la posición de la Comisión mediante elementos indiciarios.

Obviamente estas circunstancias no pueden reproducirse en la actualidad, porque el Reglamento (CE) N° 659/1999 tasa de una manera muy concreta los distintos pasos que deben darse en los procedimientos de examen de ayudas estatales, pero esa regulación no existía en aquel entonces.

Por otra parte, curiosamente la Comisión había tramitado con posterioridad la Decisión sobre la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, y su interés pasaba porque el Tribunal General de la Unión Europea analizase en su orden los recursos de anulación presentados, máxime teniendo en cuenta que la mayor parte de los argumentos jugaban a favor de la Comisión después de las sentencias en los asuntos Demesa y Ramondin.

Pero, por su parte, las instituciones forales estaban interesadas en que los recursos se analizaran en sentido inverso, es decir, en función del orden cronológico de las disposiciones aprobadas, porque si podía acreditarse la concurrencia de confianza legítima en el caso de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, sobre todo, porque las autoridades forales no recibieron comunicación alguna sobre el análisis de la denuncia en un plazo razonable, era lógico pensar que la misma confianza legítima podrían alegar en relación con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996, establecida con posterioridad y con una intensidad menor a la exención temporal.

Quizás no tenía la misma facilidad para reproducirse el argumento en relación con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, por no ser medidas equivalentes, pero lo cierto es que, en principio, el crédito fiscal también podía revestir una menor intensidad que la exención del Impuesto sobre Sociedades, aunque aquella fuera temporal, porque también el crédito fiscal tenía un horizonte temporal de aplicación.

Por ello, las instituciones forales solicitaron al Tribunal General de la Unión Europea que mantuviera la suspensión de la tramitación de los recursos de anulación correspondientes a las Decisiones sobre el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y sobre la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996 hasta que analizara y se pronunciara sobre la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993.

El Tribunal General de la Unión Europea adoptó una solución salomónica, ya que no accedió a suspender la tramitación de los procedimientos, sino que pasó a tramitarlos paralelamente, pero, por ejemplo, al convocar la vista oral en el Tribunal de Luxemburgo, convocó a las partes a tres vistas en tres días consecutivos, los días 15 a 17 de enero de

2008, correspondiendo el primer día a la vista de los recursos correspondientes a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993 y los siguientes a los otros dos incentivos fiscales.

El día 9 de septiembre de 2009, el Tribunal General de la Unión Europea (Sala Quinta ampliada) resuelve los recursos de anulación interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y las demás instituciones vascas recurrentes contra la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal en relación con la exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación y contra las Decisiones 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, y 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001, mediante tres sentencias, pues había acumulado los dos recursos correspondientes a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación.

La primera de las sentencias, dictada en los recursos T-32/01 y T-87/02 (ECLI:EU:T:2009:314), referida a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, desestima los recursos de anulación interpuestos y confirma las Decisiones de la Comisión, tanto la decisión de incoación como la Decisión final.

Esta sentencia analiza primero las cuestiones planteadas respecto a la Decisión final y deja para un segundo lugar el análisis de las impugnaciones en relación con la decisión de incoación. La primera cuestión relevante que aborda la sentencia es la que pasa por considerar que nos encontramos ante una ayuda existente como consecuencia de que la Comisión archivó de manera expresa o implícita la denuncia de 1994 contra la Norma Foral de 1993.

El Tribunal General de la Unión Europea rechaza que se haya acreditado ese extremo en base a los siguientes argumentos:

“133 Con carácter preliminar, procede recordar que el Tratado CE establece procedimientos distintos según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras que las nuevas ayudas, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, deben ser notificadas previamente a la Comisión y no pueden ser ejecutadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, las ayudas existentes, conforme al artículo 88 CE, apartado 1, pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 20). Por tanto, las ayudas existentes únicamente podrán ser objeto, en su caso, de una decisión de incompatibilidad que produzca efectos para el futuro (sentencia Demesa, citada en el apartado 68 supra, apartado 172).

134 Según el artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento nº 659/1999, que entró en vigor el 16 de abril de 1999 y era por tanto aplicable cuando se adoptaron las Decisiones definitivas impugnadas, constituye una ayuda existente «la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro».

135 Los demandantes alegan que concurren los tres requisitos del artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento nº 659/1999. En cambio, la Comisión estimó que no concurrían en el presente caso los dos primeros requisitos, en los que se exigía que los regímenes controvertidos no constituyeran ayudas en el momento de su entrada en vigor y que pasaran a serlo debido a la evolución del mercado común (véanse los considerandos 78 de la Decisión 2003/28, 76 de la Decisión 2003/86 y 74 de la Decisión 2003/192).

136 Procede analizar si la Comisión actuó legítimamente al considerar que en el presente caso no concurrían dicho requisitos.

137 En lo que respecta al primer requisito, los demandantes sostienen que la Comisión reconoció, tanto implícita como explícitamente, que los regímenes controvertidos no eran regímenes de ayudas estatales en el momento de su entrada en vigor.

138 En primer lugar, los demandantes sostienen, en su escrito de réplica, que la Comisión rechazó explícitamente la denuncia de 1994.

139 Sin embargo, se desprende de los documentos que obran en autos que la Comisión prosiguió sus investigaciones con posterioridad a la denuncia de 1994 (véanse los apartados 21 y siguientes supra), sin adoptar, no obstante, ninguna decisión explícita.

140 Así, mediante escrito de 18 de julio de 1995, la Comisión informó a los denunciantes de que proseguía analizando el sistema fiscal español y los sistemas de autonomía fiscal vigentes en los Estados miembros, teniendo en cuenta al mismo tiempo la evolución federal que se estaba produciendo en varios Estados miembros. Indicó asimismo que sus servicios estaban recabando los datos necesarios, que decidiría respecto de la denuncia una vez aclaradas estas cuestiones y que les comunicaría su decisión. De todo ello se deduce claramente que la Comisión seguía analizando la denuncia y que no había adoptado en aquel momento decisión alguna.

141 Del mismo modo, 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. Pues bien, con independencia de la cuestión de si la Comisión recibió una respuesta a dicha solicitud, punto sobre el que disienten las partes, procede hacer constar que, en cualquier caso, este escrito demuestra que, en aquel momento, la Comisión no había adoptado una postura sobre los regímenes controvertidos (véase en este sentido, por analogía, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, Gestevisión Telecinco/Comisión, T-95/96, Rec. p. II-3407, apartado 88).

142 Por último, procede hacer constar que el texto de la pregunta formulada al Gobierno español por un senador español con respecto a la reunión de 17 de marzo de 1997 no procede de la Comisión, y únicamente prueba que en unos debates parlamentarios nacionales se citaron unas palabras supuestamente pronunciadas por el Comisario responsable de la competencia. Con independencia de su contenido, esta información no puede calificarse de toma de posición explícita de la Comisión.

143 Del mismo modo, ni un artículo de prensa ni las deducciones de los demandantes sobre la actitud de los denunciantes o de la Comisión en otros procedimientos permiten demostrar la existencia de la decisión que, según ellos, había adoptado la Comisión en el presente caso.

144 En consecuencia, procede hacer constar que ninguno de los documentos aportados constituye una decisión dirigida al Estado miembro y que ninguna de las circunstancias alegadas permite acreditar la existencia de una toma de posición clara y explícita por parte de la Comisión (véase en este sentido la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 5 de abril de 2006, Deutsche Bahn/Comisión, T-351/02, Rec. p. II-1047, apartados 46 a 49).

145 Por consiguiente, no se ha acreditado la existencia de una decisión explícita de la Comisión en la que se declarase que los regímenes controvertidos no constituían regímenes de ayudas estatales en el momento de su entrada en vigor".

Quizás el elemento más relevante para el análisis de esta cuestión es la reunión de 17 de marzo de 1997 entre representantes de la Comunidad Autónoma de La Rioja y el Comisario de la Competencia, porque de ella podía deducirse una posición explícita de

la Comisión. Es cierto que las instituciones forales no tenían un acta de esa reunión ni constancia de lo que en ella se había tratado, más allá de la pregunta parlamentaria formulada en el Senado al Gobierno de España al respecto, pero también lo es que en la vista oral se discutió mucho entre las partes sobre el alcance de esa reunión.

De hecho, se solicitó repetidamente al Tribunal General por parte de las instituciones forales que se requiriera a la Comisión que aportara copia del acta de esa reunión. En concreto, en la tercera vista, a preguntas directas del Tribunal, la Comisión afirmó que no existía un acta oficial de esa reunión, pero sí documentación interna de la Comisión sobre el contenido de la misma, y pese a que se solicitó al Tribunal que se requiriera a la Comisión su aportación, al final, el Tribunal no lo consideró relevante, y resolvió la cuestión en los términos que acabamos de ver.

El segundo elemento que defendían las instituciones forales era que se había producido una decisión tácita de archivo al no proseguir la tramitación de la denuncia, lo que además no era contrario al Derecho de la Unión en aquel momento porque hasta el Reglamento (CE) N° 659/1999 no era obligatorio concluir el procedimiento de examen preliminar por medio de una decisión.

Al respecto, el Tribunal General de la Unión Europea rechaza este planteamiento, en los siguientes términos:

146 En segundo lugar, los demandantes sostienen que la Comisión no estaba obligada a poner fin a la fase de examen preliminar mediante una decisión en el sentido del artículo 249 CE, y que su mero silencio permitía expresar su postura de que las medidas fiscales examinadas no constituían ayudas.

147 No cabe aceptar tal interpretación.

148 En efecto, procede recordar que el mero silencio de una institución no puede producir efectos jurídicos obligatorios que puedan afectar a los intereses de la parte demandante, salvo cuando esa consecuencia esté expresamente prevista por una disposición del Derecho comunitario. El Derecho comunitario establece, en algunos casos específicos, que el silencio de una institución tiene valor de decisión cuando esa institución haya sido requerida para definir su postura y no se haya pronunciado al cabo de cierto plazo. A falta de tales disposiciones expresas, que fijen un plazo tras cuya expiración se considera que ha tenido lugar una decisión presunta y que definan el contenido de dicha decisión, la inacción de una institución no puede equipararse a una decisión sin comprometer el sistema de vías de recurso establecido por el Tratado (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 13 de diciembre de 1999, Sodima/Comisión, T-190/95 y T-45/96, Rec. p. II -3617, apartados 31 y 32).

149 En el presente caso, las partes coinciden en reconocer que los regímenes fiscales controvertidos, establecidos en 1993, no fueron notificados a la Comisión.

150 Pues bien, las normas aplicables en materia de ayudas estatales no disponen que el silencio de la Comisión equivalga a una decisión implícita sobre la inexistencia de ayuda, en especial cuando no se hayan notificado a la Comisión las medidas de que se trate. En efecto, la Comisión, que dispone de una competencia exclusiva para declarar la eventual incompatibilidad de una ayuda con el mercado común, está obligada, al término de la fase de examen preliminar de una medida estatal, a adoptar con respecto al Estado miembro de que se trate una decisión en la que declare, o bien que no existe ayuda, o bien que existe una ayuda compatible, o bien que es preciso incoar el procedimiento de

investigación formal contemplado en el artículo 88 CE, apartado 2 (sentencia *Gestevisión Telecinco/Comisión*, citada en el apartado 141 *supra*, apartados 53 a 55).

151 Por lo tanto, tal decisión, que por otra parte se notifica al Estado miembro, no puede ser tácita y resultar de un silencio de la Comisión de cierta duración.

152 En el presente caso, pues, no cabe admitir que la Comisión haya podido adoptar una decisión implícita, con arreglo a la cual los regímenes fiscales controvertidos no constituían regímenes de ayudas en el momento de su entrada en vigor.

153 El mero hecho de que la Comisión haya dejado transcurrir un período relativamente largo sin incoar un procedimiento de investigación formal sobre una medida estatal concreta no basta, por sí solo, para conferir a dicha medida el carácter objetivo de ayuda existente, en el caso de que se trate de una ayuda. La eventual incertidumbre existente al respecto podrá haber generado, a lo sumo, una confianza legítima de los beneficiarios que impida recuperar la ayuda abonada en el pasado (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 2002, *Government of Gibraltar/Comisión*, T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-2309, apartado 129).

154 Además, los demandantes no requirieron a la Comisión para que tomase posición sobre la denuncia de 1994, lo que les habría permitido interponer un recurso por omisión transcurrido un plazo de dos meses, con arreglo al artículo 232 CE, ya que, en contra de lo que han alegado (véase el apartado 113 *supra*), habrían estado legitimados para hacerlo, al igual que están legitimados para interponer, en los presentes asuntos, recurso de anulación contra las Decisiones definitivas adoptadas por la Comisión (véase en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de noviembre de 1996, T. Port, C-68/95, Rec. p. I-6065, apartado 59).

155 Por consiguiente, en el presente caso no cabe considerar que se haya adoptado decisión tácita alguna sobre la inexistencia de ayuda como consecuencia del silencio de la Comisión".

El Tribunal General de la Unión Europea incluso resta importancia al hecho de que la Comisión Europea no citara la denuncia de 1994 en la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal:

"160 Por otra parte, los demandantes invocan el hecho de que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal únicamente se remita a la denuncia de 5 de enero de 2000 (véase el apartado 31 *supra*) y no a la denuncia de 1994.

161 A este respecto procede señalar que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal se refiere a los tres regímenes fiscales controvertidos, sin mencionar no obstante la denuncia de 1994. En efecto, dicha decisión fue adoptada por la Comisión a raíz de la denuncia de 5 de enero de 2000, interpuesta por competidores de una empresa beneficiaria de la exención del impuesto de sociedades.

162 Sin embargo, el hecho de que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal no mencione la denuncia de 1994 no permite deducir la existencia de una decisión tácita de la Comisión en la que se hubiera reconocido que los regímenes controvertidos no constituían ayudas estatales, ya que, como se ha recordado antes (véase el apartado 152 *supra*), una decisión de esta índole no puede ser implícita".

Posteriormente, el Tribunal General de la Unión Europea rechaza otros argumentos colaterales formulados por las entidades forales para entender que la medida podía considerarse como una ayuda existente, concluyendo que no puede atribuirse tal carácter, lo que hace que todas las cuestiones relacionadas con el procedimiento llevado a término por la Comisión no sean aceptadas por parte del Tribunal General.

Otro aspecto relevante es el que podía dar lugar a la existencia de confianza legítima en las instituciones forales por la actuación de la Comisión, sobre todo, por la

excesiva duración del examen preliminar, como se había apreciado en alguna otra ocasión por parte de la jurisprudencia, pero tampoco aquí encuentra acogimiento el planteamiento de las instituciones vascas en la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, que concluye lo que sigue al respecto:

“258 Los demandantes sostienen que, al no incoar el procedimiento de investigación formal hasta el 28 de noviembre de 2000, es decir, 79 meses después de registrar la denuncia de 1994, la Comisión sobrepasó la duración razonable del procedimiento de examen preliminar y violó por tanto el principio de seguridad jurídica y el de buena administración.

259 Este Tribunal recuerda que, en el momento en que se presentó la denuncia de 1994 y hasta la adopción del Reglamento nº 659/1999, la Comisión no estaba sometida a plazos específicos. Debía sin embargo velar por no retrasar indefinidamente el ejercicio de sus competencias, a fin de respetar la exigencia fundamental de seguridad jurídica (sentencias del Tribunal de Justicia de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C-74/00 P y C-75/00 P, Rec. p. I-7869, apartado 140, y de 23 de febrero de 2006, Atzeni y otros, C-346/03 y C-529/03, Rec. p. I-1875, apartado 61).

260 En efecto, en la medida en que dispone de una competencia exclusiva para apreciar la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado común, la Comisión está obligada, en interés de una correcta aplicación de las normas fundamentales del Tratado en materia de ayudas estatales, a proceder a un examen diligente e imparcial de las denuncias que señalen la existencia de una ayuda incompatible con el mercado común. De ello se deduce que la Comisión no puede prolongar indefinidamente el examen preliminar de las medidas estatales que son objeto de una denuncia. Para apreciar si la duración del examen de la denuncia resulta razonable es preciso tener en cuenta las circunstancias propias de cada caso y, en particular, el contexto del mismo, las diferentes fases del procedimiento que debe seguir la Comisión y la complejidad del asunto (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 10 de mayo de 2006, Air One/Comisión, T-395/04, Rec. p. II-1343, apartado 61).

261 En el presente caso, consta que la Comisión tuvo conocimiento de los regímenes de ayudas controvertidos gracias a la denuncia de 1994, registrada el 28 de abril de 1994. Consta igualmente que la Comisión notificó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal de los regímenes de exenciones fiscales controvertidos el 28 de noviembre de 2000.

262 Por lo tanto, la duración del período transcurrido entre el momento en que la Comisión tuvo conocimiento de los regímenes de ayudas controvertidos y la incoación del procedimiento de investigación formal de dichos regímenes puede estimarse en más de seis años y medio.

263 No obstante, procede señalar, en primer lugar, que las medidas fiscales controvertidas exigieron que la Comisión procediera a un detallado análisis de la legislación española. Así, en su escrito a los denunciantes de 18 de julio de 1995, la Comisión precisó que proseguía analizando el sistema fiscal español y los sistemas de autonomía fiscal vigentes en los Estados miembros, teniendo en cuenta al mismo tiempo la evolución federal que tenía lugar en varios Estados miembros. Indicó asimismo que los servicios de la Comisión estaban recabando los datos necesarios, lo que suponía «un trabajo considerable de recogida y análisis». Aunque la complejidad de los análisis necesarios no es tan grande como justificar, en sí, la duración del examen preliminar en el presente caso, constituye no obstante una circunstancia que debe tenerse en cuenta.

264 En segundo lugar, procede hacer constar que la duración del procedimiento es imputable, en gran parte, a las autoridades españolas.

265 En efecto, el escrito de 19 de enero de 1996, en el que la Comisión solicitaba a las autoridades españolas información sobre los beneficiarios de las medidas controvertidas, quedó sin respuesta.

266 A este respecto procede señalar que resultaba justificado que la Comisión solicitara tal información. En efecto, en el presente caso, la concesión de las exenciones fiscales controvertidas estaba sujeta, por una parte, a límites temporales, ya que sólo podían acogerse a ella las sociedades creadas hasta el 31 de diciembre de 1994, y requería, por otra parte, una autorización del Consejo de Diputados de la Diputación Foral, una vez

verificado el cumplimiento de los requisitos exigidos (véase el apartado 18 supra). Por lo tanto, para adoptar una decisión sobre la compatibilidad de dichas exenciones fiscales, la cuestión de los beneficiarios podía revestir extraordinaria importancia, en particular en lo que respecta al alcance de las medidas controvertidas.

267 Ahora bien, el único escrito que las autoridades españolas remitieron oficialmente a la Comisión fue el de 30 de septiembre de 1994, en el que se insistía especialmente en que las medidas nacionales controvertidas tenían carácter general y se negaba que se tratase de ayudas estatales.

268 Por lo tanto, resulta obligado hacer constar que la pregunta de la Comisión de 19 de enero de 1996 sobre la aplicación de los regímenes controvertidos y sus beneficiarios no recibió respuesta, y ello a pesar de que las autoridades españolas habían solicitado incluso, mediante escritos de 19 de febrero y de 21 de marzo de 1996, una prórroga del plazo de respuesta a esta cuestión (véase el apartado 29 supra).

269 Es cierto que los demandantes presentan un escrito con el membrete del Gobierno vasco, sin firma y fechado el 5 de febrero de 1996, del que afirman que es la respuesta al escrito de la Comisión de 19 de enero de 1996. Sin embargo, no han probado que dicha respuesta haya sido notificada oficialmente a la Comisión, y ésta sostiene que no la recibió.

270 Además, los escritos de 19 de febrero y de 21 de marzo de 1996, en los que el Reino de España solicitaba a la Comisión una prórroga del plazo de respuesta a su escrito de 19 de enero de 1996 (véase el apartado 29 supra), corroboran la afirmación de la Comisión de que no recibió ninguna respuesta a sus preguntas. Además, procede hacer constar que, en cualquier caso, el contenido del mencionado escrito de 5 de febrero de 1996, en el que se pone de relieve que las medidas controvertidas son de carácter general y se afirma que los destinatarios de dichas medidas son todas las empresas a las que las Normas Forales tienen capacidad de afectar, no constituye una respuesta precisa a las preguntas de la Comisión sobre los beneficiarios de las medidas controvertidas.

271 Así pues, la Comisión estimó que disponía de datos suficientes para incoar el procedimiento de investigación formal de las medidas fiscales controvertidas únicamente tras recibir, por una parte, la nueva denuncia de 5 de enero de 2000, sobre la ayuda otorgada a una empresa de Álava en virtud de las disposiciones fiscales controvertidas, y, por otra, las observaciones al respecto de las autoridades españolas, procediendo a incoar dicho procedimiento el 28 de noviembre de 2000.

272 Por último, de los documentos que obran en autos no se deduce que se emplazara a la Comisión para que adoptase una postura sobre la denuncia de 1994, a fin de aclarar la situación o, incluso, de poder interponer en su caso, dada la importancia del tema, un recurso por omisión contra dicha institución.

273 Por lo tanto, habida cuenta las consideraciones expuestas, la duración del procedimiento preliminar es imputable en buena medida a las autoridades nacionales, las cuales, tras omitir notificar los regímenes controvertidos, se negaron además a aportar a la Comisión las informaciones oportunas (véase en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, Rec. p. I-1433, apartado 43).

274 En tercer lugar, en lo que respecta al contexto de estas medidas fiscales, procede señalar que, en el período comprendido entre 1996 y 1999, la Comisión examinó otros regímenes fiscales establecidos por los demandantes en dicho período (unos créditos fiscales establecidos en 1994, en 1996 y en 1997 y unas reducciones de la base imponible establecidas en 1996, que fueron objeto de litigio en los asuntos en que se dictaron la sentencia Demesa y la sentencia de 23 de octubre de 2002, Diputación Foral de Álava/Comisión, citadas en los apartados 68 y 70 supra). Así, tras recibir las denuncias presentadas en julio de 1996 y en octubre de 1997 contra la aplicación a las empresas Demesa y a Ramondín, en el territorio de Álava, de un crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión y de una reducción de la base imponible del impuesto de sociedades, la Comisión inició diversos procedimientos, que desembocaron en las Decisiones 1999/718 y 2000/795 (véase el apartado 68 supra) y en las decisiones de la Comisión, de 17 de agosto y de 29 de septiembre de 1999, de incoar los procedimientos de investigación formal de los regímenes que establecían el crédito fiscal del 45 % y la reducción de la base imponible del impuesto de sociedades, decisiones de incoación que fueron a su vez recurridas ante el Tribunal de Primera Instancia (sentencias Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión y Diputación Foral de Álava/Comisión y otros, citadas en el apartado 174 supra). Si bien es cierto que dichos procedimientos no se referían a las exenciones fiscales de 1993 que se

discuten en el presente caso, se trataba igualmente, sin embargo, de beneficios fiscales, establecidos por las mismas autoridades y que podían plantear una problemática jurídica similar, y la Comisión pudo considerar, dentro de su margen de apreciación en materia de ayudas estatales, que procedía examinarlos con más rapidez, en particular ante la falta de respuesta a sus preguntas sobre los beneficiarios de las exenciones fiscales controvertidas en el presente caso.

275 *Se deduce de las consideraciones expuestas que, habida cuenta de las circunstancias específicas del presente caso, la duración del procedimiento preliminar no vulneró el principio general de seguridad jurídica".*

Todas estas consideraciones hacen que el Tribunal General de la Unión Europea entienda que, como la duración del procedimiento no ha sido excesiva, ni se ha vulnerado el principio de confianza legítima ni el de seguridad jurídica ni ningunos de los demás elementos alegados por las partes, por lo que acaba desestimando integralmente los recursos, lo que extiende también a los recursos planteados con la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal porque se ha determinado que no estamos en presencia de ayudas existentes, e incluso justifica que no se haya solicitado al final a la Comisión la documentación a que se hizo referencia en la vista porque entiende el Tribunal General que tiene elementos suficientes de juicio como para dictar sentencia.

Frente a esta sentencia, la Diputación Foral de Bizkaia interpone dos recursos de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo establecido en el artículo 56 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, anexo a los Tratados, frente a la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 9 de septiembre de 2009.

Por una parte, interpone un recurso de casación respecto a la sentencia por lo que hace al asunto T-32/01 y a la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, que será tramitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea bajo el número de asunto C-465/09 P.

La Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que no había tomado parte en los procedimientos ante el Tribunal General de la Unión Europea, sin embargo, si intervendría en apoyo de las pretensiones de la Diputación Foral de Bizkaia en el recurso de casación ante el Tribunal de Justicia.

Y por otra parte, la Diputación Foral de Bizkaia interpone un recurso de casación respecto a la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 9 de septiembre de 2009 por lo que hace al asunto T-87/02 y a la Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001, que será tramitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea bajo el número de asunto C-468/09 P, procedimiento en el que también la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea intervendría en apoyo de las pretensiones de la Diputación Foral de Bizkaia.

La segunda de las sentencias, dictada en el recurso T-228/01 (ECLI:EU:T:2009:315), referida al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, también desestima los recursos de anulación interpuestos y confirma las Decisiones de la Comisión. En realidad, una vez acreditado que nos encontrábamos ante ayudas estatales incompatibles con el mercado interior conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos Demesa y Ramondín y rechazados en el asunto de la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993 todos los argumentos sobre ayudas existentes o concurrencia de principios generales del Derecho de la Unión Europea que dieran lugar a que no fuera correcta la obligación de recuperación en este caso, poco más podía añadir la sentencia de este recurso.

El único aspecto diferencial es que contra esta Decisión también había interpuesto un recurso de anulación la Confederación Empresarial Vasca, y ellos sí mantenían todos los argumentos de impugnación iniciales, incluidos los relativos a la concurrencia de los requisitos para considerar las medidas como ayudas estatales, lo que obliga a la sentencia, que es conjunta por tratarse de varios asuntos acumulados, a volver a exponer los criterios del Tribunal General de la Unión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los asuntos Demesa y Ramondín al respecto.

Frente a esta sentencia, la Diputación Foral de Bizkaia también interpone un recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo establecido en el artículo 56 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, anexo a los Tratados, recurso que será tramitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea bajo el número de asunto C-471/09 P, en el que también intervendría en apoyo de sus pretensiones la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en representación del Reino de España.

Y por último, la tercera de las sentencias, dictada en el recurso T-231/01 (ECLI:EU:T:2009:316, referida a la reducción temporal de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades, también desestima los recursos de anulación interpuestos y confirma las Decisiones de la Comisión, respecto de la que se puede aplicar todo lo dicho en relación con la anterior sentencia, incluida la decisión de la Diputación Foral de Bizkaia de interponer un recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo establecido en el artículo 56 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, anexo a los Tratados, recurso que será tramitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea bajo el número de asunto C-474/09 P, con intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la Diputación Foral de Bizkaia.

Los distintos recursos de casación fueron tramitados ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, discutiendo la aplicación del Derecho de la Unión que había realizado el Tribunal General en sus sentencias de 9 de septiembre de 2009 y denunciando una desnaturalización de los hechos sobre la concurrencia de los elementos del concepto de ayuda existente y sobre los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, fundamentalmente.

El 9 de junio de 2011 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) desestimó los recursos de casación interpuestos en los asuntos C-465/09 P y C-468/09 P (ECLI:EU:C:2011:372), en unos procedimientos en los que se consideró que concurrían los elementos precisos para resolver la controversia sin conclusiones del Abogado General, confirmando plena y definitivamente las Decisiones de la Comisión relativas a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993.

Asimismo, el 28 de julio de 2011 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) desestimó los recursos de casación interpuestos en el asunto C-471/09 P (ECLI:EU:C:2011:521) y en el asunto C-474/09 P (ECLI:EU:C:2011:522), confirmando plenamente las Decisiones de la Comisión, tanto en lo relativo al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones como en lo que hace a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación¹⁴⁷.

Si atendemos a la sentencia de 9 de junio de 2011, que puede ilustrarnos adecuadamente sobre las principales cuestiones controvertidas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no acepta que el Tribunal General haya aplicado mal el Derecho de la Unión Europea en relación con el concepto de ayuda existente, puesto que se requiere una autorización explícita de la Comisión para entender que ese elemento concurre.

Así, podemos leer en la sentencia del Tribunal de Justicia la siguiente argumentación:

“94 Pues bien, se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que un acto en materia de ayudas estatales, sea cual sea su forma, constituye una decisión cuando, habida cuenta de la esencia del acto y de la intención de la Comisión, esta última haya fijado definitivamente a través de dicho acto, al término de la fase de examen preliminar, su postura sobre la medida de que se trate y, por tanto, cuando haya llegado a la conclusión de que dicha medida constituía o no una ayuda, de que no suscitaba dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado común o de que las suscitaba (véase en este sentido la sentencia Athinaiki Techniki/Comisión, antes citada, apartado 46).

95 La existencia de tal decisión debe poder constatararse mediante datos objetivos y corresponder a una expresión clara y definitiva de la postura de la Comisión con respecto a la medida de que se trate.

¹⁴⁷ El razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en estas sentencias en relación con la obligación de la recuperación de ayudas estatales se puede seguir en MARCOS MARTÍN, T. “Control de la UE sobre la fiscalidad vasca: la necesidad de recuperar las ayudas públicas en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Cuadernos de la Fundación Giménez Abad*, núm. 2, 2011, p. 56-73.

96 *Se deduce del sistema de control preventivo en materia de ayudas estatales aplicado por la Comisión y, en particular, de la prohibición de ejecutar nuevas ayudas antes de que la Comisión haya adoptado una decisión definitiva, establecida por el artículo 88 CE, apartado 3, última frase, que es imposible que quepa alguna duda sobre la existencia de una decisión en la que la Comisión se pronuncie sobre la compatibilidad de una ayuda de esta índole.*

97 *La conclusión anterior resulta especialmente válida en los supuestos en que, como ocurre en el presente caso, las ayudas pretendidamente autorizadas no han sido notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, poniendo así en peligro la seguridad jurídica que esta disposición pretende garantizar.*

98 *Pues bien, no es posible afirmar que las diferentes circunstancias invocadas por las recurrentes en apoyo de sus motivos de casación, tomadas por separado o en conjunto, constituyan la expresión de una decisión de la Comisión.*

99 *Tampoco cabe deducir la existencia de una decisión por la que la Comisión autorizase los regímenes fiscales controvertidos de los hechos invocados por las recurrentes en sus motivos de casación y destinados a demostrar que el Tribunal de Primera Instancia desnaturalizó la decisión de incoar el procedimiento, pues tales hechos tampoco pueden considerarse una manifestación clara y definitiva de una postura favorable a dichos regímenes por parte de la Comisión.*

100 *De las consideraciones expuestas se desprende que, en las circunstancias del presente caso, la autorización de los regímenes fiscales controvertidos no puede inferirse del mero silencio de la Comisión".*

Una cuestión adicional que no hemos comentado al tratar las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea, pero que si se había analizado en las mismas, es la relativa a si había actuado adecuadamente la Comisión al aplicar las Directrices de ayudas regionales de 1998 a unas normas aprobadas y aplicadas con anterioridad, directrices que tenían unos criterios más estrictos para apreciar la compatibilidad de las ayudas con el Derecho de la Unión que las anteriores, cosa que el Tribunal General había dado por buena.

El Tribunal de Justicia también comparte el criterio, aunque hace depender la aplicación de un determinado marco jurídico en el tiempo del cumplimiento de la obligación de notificación de las ayudas, lo que no nos satisface plenamente desde un punto de vista dogmático, pero lo cierto es que es el criterio que ha sido asumido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando afirma lo siguiente:

"127 Dadas estas circunstancias, no es razonable que un Estado miembro que no ha notificado un régimen de ayudas a la Comisión espere que dicho régimen sea evaluado con arreglo a las reglas aplicables en el momento en que se adoptó.

128 Resulta obligado llegar a la conclusión de que, al aplicar las Directrices de 1998 a los regímenes fiscales controvertidos, la Comisión no violó ni el principio de irretroactividad (véase igualmente, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2006, Archer Daniels Midland y Archer Daniels Midland Ingredients/Comisión, C-397/03 P, Rec. p. I-4429, apartado 25) ni el de seguridad jurídica.

129 De ello se deduce que el Tribunal de Primera Instancia actuó conforme a Derecho al confirmar que las Directrices de 1998 eran aplicables a los regímenes fiscales controvertidos, sin violar por ello ni el principio de seguridad jurídica ni el de irretroactividad".

Y sobre la cuestión de la confianza legítima teniendo presentes todas las circunstancias que concurrían en los procedimientos llevados a efecto por parte de la

Comisión, el Tribunal de Justicia tampoco encuentra reparos en el análisis realizado por el Tribunal General, cuyas sentencias confirma en base a lo siguiente:

“148 En sus motivos de casación sexto y noveno en los asuntos C-468/09 P a C-470/09 P, las recurrentes reprochan esencialmente al Tribunal de Primera Instancia el que no haya reconocido que el comportamiento de la Comisión durante el procedimiento de examen preliminar de los regímenes fiscales controvertidos constituyó una circunstancia excepcional que podía justificar la confianza legítima de éstas en la regularidad de las ayudas otorgadas en aplicación de dichos regímenes, impidiendo así la recuperación de tales ayudas.

149 En primer lugar invocan la larga duración de dicho examen, a saber, el hecho de que transcurrieran 79 meses entre la presentación de la primera denuncia en 1994 y la notificación al Reino de España de la decisión de incoar el procedimiento, en noviembre de 2000, así como la inacción de la Comisión durante este período, que a su juicio quedó de manifiesto, en particular, cuando dicha institución, tras la solicitud de prórroga formulada por las autoridades españolas, omitió recordar a éstas la necesidad de responder con precisión a su solicitud de información de 19 de enero de 1996 y fijarles un plazo para que presentaran esa respuesta.

150 A este respecto procede recordar que un Estado miembro cuyas autoridades hayan concedido una ayuda infringiendo las normas de procedimiento establecidas en el artículo 88 CE no puede invocar, en principio, la confianza legítima de los beneficiarios para eludir su obligación de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la decisión de la Comisión en la que se le ordene recuperar la ayuda. En efecto, si se admitiese esta posibilidad, se privaría por completo de eficacia a las disposiciones de los artículos 87 CE y 88 CE, ya que las autoridades nacionales podrían así basarse en su propio comportamiento ilícito para dejar sin efecto las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dichas disposiciones del Tratado (véanse en este sentido la sentencia RSV/Comisión, antes citada, apartado 17, y la sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. p. I-3679, apartado 112 y jurisprudencia que allí se cita).

151 Lo mismo puede decirse, con mayor motivo aún, en el caso de un Estado miembro o de unas colectividades territoriales de éste que, al igual que las recurrentes, invocan la existencia en su fuero interno de una confianza legítima, pese a no haber respetado la obligación de notificación establecida en el artículo 88 CE, apartado 3, ni respondido con precisión a una solicitud de información que les fue remitida por la Comisión durante el procedimiento de examen preliminar.

152 En efecto, 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. En virtud de dicho deber está obligado, en particular, a aportar todos los datos que permitan a dicha institución comprobar que se cumplen los requisitos de la excepción solicitada (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, antes citada, apartado 81). Esto resulta especialmente cierto en el caso de un Estado miembro que ha omitido notificar a la Comisión un régimen de ayudas, en contra de lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartado 3.

153 Cuando un Estado miembro en esa situación se muestra posteriormente reacio a aportar a la Comisión la información oportuna, no puede invocar una confianza legítima en la compatibilidad de las ayudas con el mercado común utilizando como argumento la duración de dicho procedimiento (véase la sentencia de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, Rec. p. I-1433, apartado 43).

154 No desvirtúa esta apreciación el hecho de que, tras la entrada en vigor el Reglamento nº 659/1999, la Comisión no haya enviado a las autoridades españolas una carta recordatorio en la que les fijase un plazo adicional para responder a la solicitud de información de 19 de enero de 1996, a pesar de que así lo exigían el artículo 5, apartado 2, y el artículo 10, apartado 2, de dicho Reglamento.

155 Es cierto que, en los procedimientos de examen de ayudas estatales, la Comisión tiene la obligación de actuar dentro de un plazo razonable y no está autorizada a perpetuar un estado de inactividad durante la fase de examen preliminar. Llegado el momento deberá, bien incoar la siguiente fase de examen, bien archivar el asunto adoptando una decisión en ese sentido (véase en este sentido la sentencia Athinaiki Techniki/Comisión, antes citada, apartado 40).

156 Sin embargo, en el presente caso no cabe reprochar a la Comisión que no actuase dentro de un plazo razonable. Por una parte, es pacífico que los regímenes fiscales controvertidos no fueron notificados a la Comisión, en contra de la obligación establecida en el artículo 88 CE, apartado 3.

157 Por otra parte, procede señalar que, como se indica en el apartado 270 de la sentencia recurrida, las recurrentes no ofrecieron una respuesta precisa a la solicitud de información remitida por la Comisión a las autoridades españolas el 19 de enero de 1996, relativa a la identidad de los beneficiarios de las medidas controvertidas. Además, se deduce del apartado 31 de la sentencia recurrida, cuyo contenido se reproduce en el apartado 16 de la presente sentencia, que la Comisión supo de la existencia de al menos una empresa beneficiaria de dichos regímenes gracias a la denuncia de 2000, presentada por una empresa competidora de esa empresa beneficiaria.

158 Por lo tanto, y en contra de lo que sostienen las recurrentes en apoyo de su sexto motivo de casación en los asuntos C-468/09 P a C-470/09 P, el Tribunal de Primera Instancia actuó conforme a Derecho al declarar en el apartado 301 de la sentencia recurrida que, ante la falta de respuesta de las autoridades españolas a su solicitud de información sobre los beneficiarios de los regímenes fiscales controvertidos, la Comisión había podido estimar que no disponía de datos suficientes que le permitieran valorar el alcance real de dichos regímenes.

159 En efecto, si bien es cierto que, ante un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características generales del régimen de que se trate, sin estar obligada a examinar cada caso concreto de aplicación del mismo para comprobar si ese régimen contiene rasgos de ayuda en el sentido del artículo 87 CE (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 67 y jurisprudencia que allí se cita), no es menos cierto que dicha institución tiene en principio derecho a solicitar, durante el procedimiento de examen preliminar, toda la información que estime necesaria para completar dicho examen.

160 Además, la cuestión de la legalidad de una solicitud de información formulada por la Comisión debe ser planteada, en el momento de los hechos, por los destinatarios de la misma.

161 En consecuencia, no cabe reprochar a la Comisión el que, tras haber enviado su solicitud de información de 19 de enero de 1996, no actuase con objeto de cerrar el procedimiento de examen preliminar, pese a que no sabía si los regímenes fiscales controvertidos habían tenido un alcance real. Como dicha institución supo de la existencia de una empresa beneficiaria de dichos regímenes a través de la denuncia de 2000, tampoco parece que el plazo transcurrido hasta la adopción de las Decisiones definitivas, el 20 de diciembre de 2001, pueda considerarse excesivo, habida cuenta del modo específico en que se desarrolló el procedimiento administrativo descrito en los apartados 16 a 20 supra.

162 A la vista de las circunstancias expuestas, procede hacer constar que las recurrentes, al no haber colaborado con la Comisión aportándole la información que ésta había solicitado, no pueden utilizar como argumento la larga duración del procedimiento de examen preliminar, invocando el principio de protección de la confianza legítima para impugnar la recuperación de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos".

Lo que resulta evidente de cuanto hemos expuesto es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha determinado que el hecho de no notificar unas ayudas cuando se está obligado a ello hace que el régimen jurídico que resulta aplicable dentro del Derecho de la Unión Europea varíe de manera significativa, con una clara reducción de las garantías de las autoridades del Estado miembro de que se trate y con una mucho mayor laxitud a la hora de apreciar el comportamiento de la Comisión Europea en el transcurso del procedimiento administrativo, lo que no acaba de convencernos del todo, pues se está produciendo *de facto* una aplicación del Derecho de muy diferente intensidad, casi con un matiz sancionador, respecto a las medidas que no hayan sido

notificadas, lo cual debería constar expresamente en el Derecho positivo de la Unión para garantizar adecuadamente los principios de seguridad jurídica y certeza del Derecho¹⁴⁸.

De cualquier modo, también es cierto que las circunstancias que se dieron en aquellos expedientes son muy particulares porque fueron tramitados, en gran parte, con anterioridad a la aprobación del Reglamento (CE) N° 659/1999, que vino a colmar una laguna muy importante para la aplicación de lo dispuesto en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

vii) La recuperación de las ayudas.

Debemos dar un salto en el tiempo hacia atrás para ocuparnos de la otra dimensión que resulta de las Decisiones de la Comisión de 11 de julio y de 20 de diciembre de 2001, porque ya avanzamos que la interposición de recursos de anulación, a la postre desestimados por el Tribunal General de la Unión Europea y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no suponía la suspensión de la ejecución de las mismas, y por ello, hay que analizar ahora cómo se debe desarrollar el proceso de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

Y al respecto, tenemos que partir de un extremo que ya avanzamos cuando expusimos los elementos básicos del régimen jurídico de las ayudas estatales, el que hace referencia a que el Reglamento (CE) N° 659/1999 establece que la recuperación se realizará siguiendo las normas de procedimiento de cada Estado miembro, siempre que permitan una ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión.

Por lo tanto, no existe un procedimiento en Derecho de la Unión Europea para la recuperación, aunque sí hay extremos de la misma que quedan determinados en normas europeas, como los plazos de prescripción o la determinación de los intereses de la recuperación, y en nuestro ordenamiento interno hasta la fecha tampoco se ha habilitado un procedimiento específico para llevar a cabo la recuperación (a salvo de los proyectos normativos que se encuentran en estos momentos en tramitación y a los que ya hemos hecho referencia en un apartado anterior)¹⁴⁹, por lo que en muchos aspectos ha sido preciso desarrollar un procedimiento de recuperación innovador, en el que ha

¹⁴⁸ La importancia de los principios de seguridad jurídica y certeza del Derecho es mucho más importante en un escenario cambiante, como el que estamos viviendo en esta era de la globalización, por lo que prestar atención a sus condicionantes y a los requerimientos que de los mismos se derivan es una prioridad para cualquier sistema jurídico, como pone de manifiesto el interesante análisis de GOMETZ, G. **La certeza jurídica como previsibilidad**, Marcial Pons, Madrid, 2012.

¹⁴⁹ Con anterioridad a la tramitación de la reforma de la Ley General Tributaria que se encuentra en curso, la doctrina ya había avisado de la necesidad de articular un procedimiento de recuperación de ayudas estatales y las dificultades que la utilización de los procedimientos existentes planteaban, como podemos comprobar en PÉREZ BERNABEU, B. **La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y procedimiento**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.

habido que ponderar en cada caso si las normas de Derecho interno resultaban aplicables o no, porque sólo lo eran en caso de que permitieran una ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión.

Y esto ha planteado también dificultades en relación con el control judicial del procedimiento de recuperación, como veremos en un apartado específico, por la importancia jurídica que revisten algunas de las cuestiones que se han planteado al respecto.

Las Decisiones de la Comisión de 11 de julio y de 20 de diciembre de 2001 otorgaban al Reino de España un plazo de dos meses desde su notificación para informar a la Comisión de la identidad de los beneficiarios de cada uno de los regímenes de ayudas, para poner en marcha los procedimientos de recuperación de las cantidades de las que se habían beneficiado cada uno de ellos y para trasladar a la Comisión la evidencia de la recuperación, de forma que pudiera ejercitar sus competencias en relación con el control de la ejecución de sus Decisiones conforme a las potestades que le reconoce el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Reglamento (CE) N° 659/1999.

Ante esta obligación, las autoridades forales fueron plenamente conscientes de que se encontraban con dos tipos de dificultades para llevar a pleno efecto estos requerimientos de la Comisión: por un lado, dificultades de tipo técnico, en la medida en que la propia Decisión sobre el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones planteaba la posibilidad de que ayudas individuales pudieran ser compatibles, en todo o en parte, con algunas de las excepciones previstas en el Tratado y en el Derecho derivado, en particular, por lo que respecta a las ayudas estatales de finalidad regional, dado que el País Vasco era una región que en aquellos años podía conceder ayudas regionales a la inversión, dentro del respeto a unos parámetros establecidos en las Directrices europeas sobre tales tipos de ayudas y teniendo presente, además, que en determinados sectores esas ayudas no estaban permitidas por el Derecho de la Unión Europea, lo que había llevado a la Comisión Europea a no poder declarar la compatibilidad del régimen de ayudas con el mercado interior, pero lo que no se oponía, sino todo lo contrario, a un reconocimiento individual en cada caso.

Hay que tener presente que el Derecho de la Unión Europea establece como una competencia exclusiva de la Comisión Europea la de declarar compatibles con el mercado interior las diferentes ayudas individuales en aplicación de las normas de Derecho derivado, teniendo presente además que en aquel momento no se habían desarrollado todavía las normas jurídicas que luego acabarían dando lugar al Reglamento General de Exención por Categorías, a excepción de la que hace referencia

a las ayudas *de minimis*, que sí estaban exoneradas de la obligación de recuperación lo que hacía que no pudieran considerarse como ayudas ilegales.

En realidad, dada la intensidad del incentivo fiscal establecido en el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, era muy difícil que los beneficiarios acogidos al mismo pudieran encajar dentro del umbral de las ayudas *de minimis*, pero no ocurría lo mismo en relación con los beneficiarios de los otros dos incentivos fiscales, y singularmente, de los de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación prevista en el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de 1996.

Estas cuestiones, unidas a la ausencia de precedentes a la hora de aplicar decisiones negativas con orden de recuperación de ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, hacían que las instituciones forales tuvieran dudas sobre la metodología que debía emplearse para proceder a la recuperación.

Pero más allá del componente técnico, también planeaban importantes condicionantes políticos sobre este proceso. Por una parte, y al tratarse de la primera ocasión en la que la Comisión ponía patas arriba un régimen tributario, con afectación a la situación particular de muchos contribuyentes, existía una resistencia a asumir que debía llevarse a efecto un costoso y traumático proceso de recuperación de ayudas estatales cuando la legalidad de las propias decisiones de la Comisión estaba cuestionada ante el Tribunal General de la Unión Europea mediante los recursos de anulación interpuestos que, en aquel entonces, cuestionaban que nos encontráramos en presencia de ayudas estatales y, subsidiariamente, que no debía ordenarse la recuperación de las mismas, por los motivos que ya hemos analizado.

Hay que tener presente que los contribuyentes se habían acogido a unas disposiciones generales publicadas en los boletines oficiales de los Territorios Históricos, habían cumplido los requisitos establecidos en las mismas, habían presentado solicitudes individuales para poder aplicar esos incentivos fiscales y las respectivas Diputaciones Forales habían dictado actos administrativos en los que reconocían su derecho a la aplicación de esos incentivos fiscales, por lo que, desde una perspectiva de Derecho interno, creían estar en una posición jurídica muy segura respecto a la aplicación de esos incentivos fiscales.

Pero es evidente que desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea no podía llegarse a la misma conclusión, pues el mero cumplimiento de esos requisitos por parte de los Estados miembros supondría que se dejaría en manos de los mismos el respeto a las normas sobre ayudas estatales establecidas en el Tratado de

Funcionamiento de la Unión Europea, que son imperativas en toda la Unión Europea, y por lo tanto, no dependen del comportamiento del Estado miembro sino del de las instituciones de la Unión Europea para poder generar una situación de confianza legítima en los beneficiarios.

Además, se percibía, no sin cierta razón, que existía un cuestionamiento de la propia autonomía normativa reconocida en el régimen de Concierto Económico, pues no en vano la Comisión insistía en algunas de las Decisiones que el cuestionamiento de estas normas forales se hacía en base a criterios de selectividad material, pero que nada impedía que pudieran aplicarse otros criterios de selectividad regional por razón de ser un régimen que no se aplicaba a la totalidad de los contribuyentes de un Estado miembro para llegar a esa categorización, lo que, de todas formas, no llegaba a hacer la Comisión, ni mucho menos, pero ese ambiente propiciaba que desde las instituciones forales se planteara la cuestión como un elemento de defensa del propio régimen de Concierto Económico, aunque a la postre realmente estas Decisiones no implicaban directamente ese cuestionamiento.

Y también pesó en aquel momento que no existía una unidad de criterio entre las instituciones forales a la hora de acometer el proceso de recuperación, pues la situación de cada una de ellas era muy diferente, en cuanto al número de contribuyentes beneficiados y a la magnitud de las cantidades a recuperar, y en lo único que se pusieron de acuerdo, además de en recurrir al Tribunal General de la Unión Europea las decisiones correspondientes, era en que no adoptarían decisiones unilaterales de ejecución, lo que, en la práctica llevó a que no se dieran pasos concretos para ejecutar las decisiones de la Comisión, pese a que algunas instituciones, como la Diputación Foral de Bizkaia, prepararon toda la documentación para proceder a ella desde el mismo año 2002.

Se mantuvieron intercambios de documentación con la Comisión, con la que incluso se llegó a celebrar una reunión el 18 de abril de 2002 en Bruselas, para tratar aspectos metodológicos de la recuperación, sobre todo, en cuanto al reconocimiento de la compatibilidad de las ayudas en fase de recuperación en el caso del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, reunión en la que la Comisión se comprometió a aceptar que en el proceso de recuperación se determinase si las empresas tenían derecho a ayudas regionales o de otra índole que hicieran que una parte del crédito fiscal aplicado fuera compatible con el mercado interior, y en consecuencia, las instituciones forales solamente tendrían que recuperar el exceso, si lo hubiera, en relación con el importe máximo autorizable conforme a las Directrices sobre ayudas estatales que fueran de aplicación en cada supuesto.

Para ello, los servicios de la Comisión reclamaban información y documentación concreta respecto a los proyectos de inversión acometidos por las distintas empresas de cara a poder confirmar el importe de ayuda compatible con el mercado interior en cada caso, pero insistían, además, en conocer la identidad de todos los beneficiarios, cuestión que planteó una verdadera polémica ya que, sobre todo, la Confederación Empresarial Vasca y muchos de los beneficiarios ejercieron una gran presión política sobre las instituciones forales para que no facilitaran a la Comisión esa información.

Hay que tener presente que no solamente planteaba problemas de cómo determinar la compatibilidad de las ayudas en fase de recuperación, cosa que no había sucedido nunca en la historia del Derecho de la Unión Europea, sino que incluso la propia determinación del importe de la ayuda a recuperar era una cuestión problemática, porque los incentivos fiscales considerados como ayuda estatal son mecanismos que se incardinan en el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, y que además eran incompatibles con otras normas generales de determinación de la base o de la cuota del impuesto, por lo que no bastaba con identificar el importe consignado en las autoliquidaciones respecto de cada uno de los incentivos fiscales, sino que el importe de la ayuda disfrutada realmente debía determinarse por diferencia entre la cuota satisfecha por el Impuesto sobre Sociedades de cada ejercicio aplicando el incentivo fiscal y la que hubiera resultado de la completa liquidación del impuesto sin tener en cuenta ese incentivo, pero aplicando las demás normas generales a las que hubiera tenido derecho el contribuyente pero que habían resultado incompatibles con el incentivo fiscal, puesto que lo contrario implicaría hacer de peor condición a los contribuyentes que se hubieran aplicado el incentivo fiscal que a los que no lo hubieran hecho.

Las dificultades prácticas y, sobre todo, políticas del procedimiento de recuperación y la carencia de precedentes llevaron a una situación en la que, como no se consiguió una unidad de acción por parte de las tres Haciendas Forales, el proceso de recuperación se dejó en suspenso y los esfuerzos se centraron en conseguir la anulación de las Decisiones o, al menos, de la obligación de recuperación, ante el Tribunal General de la Unión Europea.

No es extraño que no se cumplan los plazos establecidos por la Comisión para ejecutar las órdenes de recuperación, sobre todo, cuando las decisiones plantean complejidades relevantes para acometer el proceso de recuperación, y a veces, transcurren meses de conversaciones entre las autoridades de los Estados miembros y los servicios de la Comisión hasta que se procede a acordar una metodología de recuperación y a llevarla a la práctica, como ha puesto en evidencia, por ejemplo, recientemente la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013 relativa a la ayuda

estatal SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) ejecutada por España respecto al régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero también conocidos como Sistema Español de Arrendamiento Financiero, que fundamental se ocupaba de las estructura financieras establecidas para la construcción naval en territorio de régimen común, y donde, ha pasado bastante tiempo desde la publicación de la Decisión y todavía se está acordando la metodología de recuperación con la Comisión, teniendo presentes las dificultades inherentes a un esquema tan complejo, en el que la propia Decisión de la Comisión no tiene la claridad suficiente como para determinar claramente cuál es el importe total de la ayuda y quién es el beneficiario de la misma.

Pero éste no fue el caso de la recuperación de las ayudas en relación con las Decisiones de la Comisión de 11 de julio y de 20 de diciembre de 2011, puesto que sí hubo una fase de interlocución con la Comisión respecto a las condiciones técnicas de la recuperación, pero posteriormente fueron decisiones políticas y de estrategia procesal las que llevaron a que se dejara en suspenso en la práctica el proceso de recuperación.

La Comisión, de hecho, planteó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea distintos recursos de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea contra el Reino de España porque las instituciones forales no habían dado cumplimiento a sus Decisiones en el plazo establecido para ello, puesto que ni tan siquiera le habían facilitado la identidad de los beneficiarios ni le habían dado pruebas de haber procedido a la recuperación.

El devenir de estos recursos de incumplimiento lo analizaremos en el apartado siguiente, pero nos basta ahora con comentar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante sentencias de 14 de diciembre de 2006 y de 20 de septiembre de 2007, la primera dedicada a las Decisiones de la Comisión sobre el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y sobre la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación y la segunda en relación con las Decisiones de la Comisión sobre la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993, declaró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en ejecución de esas Decisiones al no haber llevado a efecto el procedimiento de recuperación y no haber informado a la Comisión ni de la identidad de los beneficiarios ni de la evolución del proceso de recuperación.

Estas sentencias posibilitaban la apertura de nuevos expedientes de infracción, ahora ya, para controlar la ejecución de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en caso de que aquélla no fuera realizada de forma satisfactoria, abriría el

camino para la interposición de un nuevo recurso de incumplimiento, esta vez al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con la solicitud de imposición de sanciones a tanto alzado y de multas coercitivas para conseguir la ejecución de las Decisiones de la Comisión en sus propios términos y el respeto, por tanto, a las obligaciones que el Derecho de la Unión Europea establece para las autoridades españolas al respecto.

Es más, el 11 de julio de 2011 se notificó a la REPER la apertura del expediente de infracción 2007/2215, relativo a la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, remitiendo una carta de emplazamiento que otorgaba un plazo de dos meses, con vencimiento el 11 de septiembre de 2011, para que las autoridades españolas facilitaran a la Comisión toda la información sobre los beneficiarios y procedieran a la recuperación de las ayudas.

Incluso, esta carta de emplazamiento fue tratada al máximo nivel en la reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, en el que acordaron que *"las Administraciones vascas representadas en la Comisión Mixta del Concierto Económico manifiestan su voluntad de colaboración al objeto de evitar las consecuencias del procedimiento derivado del artículo 228 del Tratado constitutivo de la Unión Europea (sic) y su compromiso de realizar las actuaciones que resulten necesarias en orden a la recuperación de las ayudas y la comunicación de la información que proceda a la Comisión de las Comunidades Europeas, en el plazo y términos establecidos en la carta de emplazamiento"*.

A partir de este momento, las instituciones forales deciden que ya no hay más margen de esperar a que el Tribunal General de la Unión Europea resolviera los recursos de anulación contra las Decisiones de la Comisión, y que debe procederse a ejecutar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, e incluso, se deja en un segundo plano el principio de unidad de acción, porque, por ejemplo, la Diputación Foral de Bizkaia decide que ejecutará en sus propios términos las Decisiones de la Comisión, con independencia de cuál sea el devenir que cada una de las otras dos Diputaciones Forales decida proseguir al respecto, y de hecho, se convierte en la institución que irá por delante en todo el proceso de recuperación.

Por lo tanto, a la vista del pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y teniendo presentes los compromisos adquiridos en la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, la Diputación Foral de Bizkaia decide poner en marcha un procedimiento de recuperación de ayudas basado en la ejecutividad de cada una de las Decisiones de la Comisión Europea, atípico, en cuanto no regulado expresamente en nuestro ordenamiento, carencia que ya había puesto de manifiesto el

Consejo de Estado respecto a la normativa de la Administración General del Estado en su dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de la que luego sería Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En particular, la Dirección General de Hacienda, al amparo de lo previsto en los números 12 y 13 del artículo 41 del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio de Decreto Foral 38/2004, de 16 de marzo, entonces vigente, encomienda a la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica la tarea de identificar a todos los contribuyentes que hubieran resultado finalmente beneficiarios de los incentivos fiscales a que se refieren las Decisiones 2002/806/CE, 2003/27/CE y 2003/86/CE, de 11 de julio y 20 de diciembre de 2001, de la Comisión Europea, así como la de recopilar toda la información necesaria para poner en marcha el procedimiento de recuperación de las ayudas conforme a lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 14 de diciembre de 2006 y de 20 de septiembre de 2007 y proceder a la completa ejecución de las mismas dentro del plazo establecido para ello.

Con posterioridad, el nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 178/2007, de 23 de octubre, con entrada en vigor el 26 de octubre de 2007, ya establecería expresamente en el número 3 del apartado Dos de su artículo 23 que correspondería a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica el ejercicio de las funciones correspondientes a *"la ejecución de la normativa de la Unión Europea, los actos de sus instituciones administrativas y las resoluciones de sus órganos jurisdiccionales cuando hagan referencia o afecten a disposiciones o actos tributarios"*, de forma que la estructura orgánica de la Hacienda Foral de Bizkaia se adecuaría de esta forma a las necesidades derivadas del desarrollo y ejecución de los procedimientos de recuperación de ayudas estatales, que fue preciso desarrollar *ex novo* atendiendo a los principios generales de nuestro Derecho administrativo y financiero y a los requerimientos derivados de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 y de 20 de septiembre de 2007.

Ya hemos dicho que el 11 de julio de 2007, la Comisión Europea remite una carta de emplazamiento al Reino de España por la que pone en su conocimiento que ha decidido abrir el expediente de infracción 2007/2215 para comprobar la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 respecto a las seis Decisiones de 11 de julio de 2001 (dos por cada Territorio Histórico) a la que hace referencia, otorgando un plazo de dos meses, que vence el 11 de septiembre de 2007, para que las autoridades competentes del Reino de España informen a la

Comisión sobre la identidad de todos los beneficiarios, las cantidades a recuperar de cada uno de ellos y le faciliten prueba documental del proceso de recuperación de las mismas.

Dado que la obligación de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios no deriva de la aplicación de la normativa tributaria, sino del cumplimiento de las Decisiones de la Comisión, y por lo tanto, de la ejecución de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 y del 20 de septiembre de 2007, las normas de procedimiento de Derecho interno aplicables a la ejecución son las contenidas en la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria.

La citada Norma Foral atribuye la competencia para liquidar los ingresos de Derecho público no tributarios al titular del Departamento Foral de Hacienda y Finanzas, permitiendo la delegación de la misma en los titulares de las Direcciones Generales.

Así pues, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, entendiendo que forma parte inseparable de las competencias atribuidas a la Dirección General de Hacienda por el ordenamiento vigente el cumplimiento y ejecución del Derecho de la Unión Europea en relación con los diferentes impuestos que conforman el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia y que las tres Decisiones europeas citadas hacen referencia a incentivos fiscales establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, consideró oportuno por razones de eficacia, eficiencia y máxima celeridad en la ejecución de las Decisiones de la Comisión delegar la competencia para liquidar los ingresos de Derecho público no tributarios consecuencia de la ejecución de las citadas Decisiones de la Comisión en el titular de la Dirección General de Hacienda, para que mediante Resolución procediera a realizar las correspondientes liquidaciones.

Así se determinó por parte del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas por medio de la Orden Foral 2161/2007, de 21 de agosto, por la que se delega en la Dirección General de Hacienda la competencia para dictar las liquidaciones necesarias para la ejecución de determinadas Decisiones de la Comisión de las Comunidades Europeas.

Teniendo presente este marco normativo, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica se encargó de revisar toda la documentación obrante en las bases de datos y en los archivos de la Hacienda Foral de Bizkaia y de preparar todos los documentos técnicos precisos para poder proceder a llevar a efecto el procedimiento de recuperación en los términos expuestos y a la mayor brevedad posible.

El 10 de septiembre de 2007, dentro del plazo concedido al efecto por la carta de emplazamiento remitida por la Comisión Europea, la Dirección General de Hacienda ponía en conocimiento de la Comisión todos los extremos solicitados por la misma en relación con la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 en lo que hace referencia a la Decisión 2002/806/CE, de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996.

En esa comunicación, la Diputación Foral de Bizkaia facilitaba la identidad de todos los beneficiarios a los que se había reconocido por parte de la Diputación Foral de Bizkaia el derecho a aplicar el incentivo fiscal al que hacía referencia la mencionada Decisión, así como la cuantificación de la ayuda disfrutada por cada uno de los beneficiarios que finalmente se habían acogido en sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades al incentivo reconocido, el importe a recuperar de principal, el importe de los intereses de la recuperación, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento (CE) N° 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, y en los artículos 9 a 11 del Reglamento (CE) 794/2004, de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, que son, como ya tuvimos ocasión de exponer, las disposiciones de Derecho de la Unión Europea que establecen la forma de cálculo de los intereses devengados durante todo el período en el que la ayuda ha permanecido a disposición de los beneficiarios, aplicando un método de capitalización compuesta, y facilitando, por último, a la Comisión, copia de todas las Resoluciones de la Dirección General de Hacienda en las que se contienen los actos administrativos de recuperación.

En la misma comunicación, se ponía de manifiesto a la Comisión de que las empresas disponían de un plazo voluntario de pago de un mes, a contar desde la notificación de los correspondientes actos administrativos de recuperación, momento a partir del cual podría la Diputación Foral de Bizkaia ejercer sus competencias de autotutela ejecutiva para exigir el pago por el procedimiento de apremio, y comprometiéndose a informar a la Comisión y a aportar las pruebas pertinentes del pago realizado por cada uno de los beneficiarios o de las actuaciones llevadas a efecto para su ejecución coercitiva, en su caso.

Hay que tener presente, como ya hemos comentado, que el proceso de recuperación de estos incentivos fiscales es el primer supuesto que se conoce en el Derecho de la Unión Europea de una orden de recuperación de ayudas estatales consistentes en medidas fiscales, por lo que este ámbito presenta unas particularidades

específicas respecto a otros ámbitos, como el de las subvenciones, en el que las cantidades a recuperar son fácilmente determinables pues el importe de una subvención y su flujo financiero es muy sencillo de establecer.

Por su parte, el ámbito tributario plantea especialidades claras, debidas a la propia mecánica de la liquidación de los impuestos, aumentadas, si cabe, por el hecho de que los incentivos fiscales declarados como ayudas estatales incompatibles con el mercado común por las Decisiones de la Comisión a las que venimos haciendo referencia presentaban ciertas incompatibilidades con otras normas generales del Impuesto sobre Sociedades, de tal manera que si la empresa se acogía a ese incentivo, estaba renunciando a aplicar otros preceptos que forman parte del régimen general del Impuesto sobre Sociedades y que no constituyen ayudas.

Por poner un ejemplo respecto a la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades, para poder acogerse a la misma era preciso crear 10 puestos de trabajo e invertir 480.000 en la adquisición de activos fijos materiales nuevos. Ambos requisitos se corresponden con sendas actividades que, en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, permiten a las empresas que las realizan reducir su cuota tributaria a pagar mediante la aplicación respectivamente de las deducciones por creación de empleo establecida en el artículo 45 y por inversión en activos fijos materiales nuevos establecida en el artículo 37, ambos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, como hemos visto con anterioridad, el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, que estableció la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades, fijó la incompatibilidad entre la aplicación de la reducción de la base imponible y de las deducciones por creación de empleo y por inversión en activos fijos materiales nuevos en relación con los empleos e inversiones mínimas a realizar para poder acogerse a la reducción de la base imponible.

Desde esta perspectiva, es evidente que el importe de la ayuda disfrutada en cada ejercicio no puede obtenerse por la simple aplicación del tipo de gravamen a la reducción de la base imponible practicada por la entidad, sino que hay que proceder a recalcular completamente la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de cada ejercicio eliminando la reducción de la base imponible pero aplicando aquellas otras disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades que eran incompatibles con la misma y a las que el contribuyente hubiera tenido derecho de no acogerse al incentivo fiscal, siempre que constaran fehacientemente a la Administración tributaria, por lo que el importe de la ayuda a recuperar en cada ejercicio sería la diferencia entre la cuota que pagó aplicando el incentivo que debe ser eliminado y la que hubiera

debido pagar sin su aplicación, pero con plena aplicación de todos los preceptos del régimen general correspondientes.

Pero la propia Decisión de la Comisión establece que, dado que declara incompatible un régimen de ayudas en su conjunto, ello no implica que determinadas ayudas individuales pudieran ser compatibles con arreglo a alguna de las prescripciones de los apartados 2 o 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o con arreglo a las Directrices aprobadas por la Comisión Europea para declarar compatibles con el mercado interior determinadas categorías de ayudas siempre que se cumplan los requisitos de las mismas.

El análisis de esa posible compatibilidad individual de determinadas ayudas para concretos beneficiarios debía realizarse durante el proceso de recuperación, como habían acordado la Comisión Europea y las autoridades competentes del Reino de España en la reunión oficial celebrada en Bruselas el 18 de abril de 2002.

Dado que la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación establecida en el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, había sido calificada como una ayuda de funcionamiento incompatible con el mercado común por parte de la Comisión Europea en su Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, no existen, en principio, ayudas de funcionamiento que puedan considerarse compatibles con el mercado interior. Sin embargo, si la ayuda disfrutada no supera un determinado umbral cuantitativo (*de minimis*), fijado en aquel entonces en 100.000 euros para cada período de tres años, el Derecho de la Unión Europea entiende que no nos encontramos ante una ayuda porque la intensidad de la misma no es suficiente para producir distorsiones de la competencia, y en consecuencia, no cumple uno de los cuatro criterios precisos para encontrarnos en presencia de una ayuda a los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como también tuvimos ocasión de exponer al analizar los elementos fundamentales de la disciplina europea de ayudas estatales.

La regulación de esta cuestión en los ejercicios de referencia se contenía en la Comunicación de la Comisión 96/C 68/06 relativa a las ayudas *de minimis* (DO 1996, C 68, p. 9).

Lo anterior es relevante porque el apartado 105 de la Decisión 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones establece lo siguiente, como ya hemos comentado en el apartado correspondiente:

"[...] La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención."

Y el 18 de abril de 2002, cuando se celebró la reunión en Bruselas entre los servicios de la Comisión Europea y las autoridades competentes del Reino de España a la que ya hemos hecho referencia, en ella la Comisión, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 105 de la Decisión citada, manifestó lo siguiente, según resulta de la demanda interpuesta por la Comisión en el recurso de incumplimiento que daría lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 (en particular, apartado 60):

"[...] En efecto, ya en su reunión de 18 de abril de 2002 –anexo 6- los servicios de la Comisión se mostraron dispuestos a examinar la posibilidad de aplicar la regla de minimis, el reglamento de ayudas a las PYMEs, o las líneas directrices sobre ayudas regionales en relación con cada supuesto individual de recuperación, siempre que se les comunicase un informe que precisase la situación de la recuperación de las ayudas y las posibles causas de compatibilidad en relación con cada uno de los beneficiarios."

La Diputación Foral de Bizkaia, en el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, tenía, por tanto, que aplicar la Comunicación de la Comisión 96/C 68/06 relativa a las ayudas de *minimis* a los efectos de no recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre que no superasen el umbral establecido en la citada Comunicación.

La Diputación Foral de Bizkaia tuvo que recalcular, por tanto, en el caso de las empresas beneficiarias de la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación, el importe de ayuda disfrutada por las mismas por diferencia entre la cuota a pagar resultante del recálculo de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de las empresas afectadas eliminando la citada reducción de la base imponible y la cuota a pagar que resultó de las declaraciones originales presentadas por las empresas.

Una vez determinada esa cantidad, por aplicación de la regla de *minimis*, la Diputación Foral de Bizkaia decidió descontar a cada una de las empresas un importe de 100.000 euros por cada periodo de tres años al considerar que no es una ayuda que deba ser recuperada por aplicación de esa regla, recuperando el exceso en concepto de ayuda incompatible y sus correspondientes intereses de recuperación.

En aquel momento, no existía jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre cómo aplicar la regla de *minimis* en un procedimiento de recuperación de ayudas de funcionamiento incompatibles con el mercado interior, pero la manera de aplicar la

norma *de minimis* plantea un primer problema jurídico de primer orden de cara a la recuperación.

En este sentido, cabían dos posibles interpretaciones. Por un lado, un criterio sería el de que, si la ayuda disfrutada por la empresa no supera 100.000 euros en cada período de tres años, no hay ninguna cantidad a recuperar y, en caso contrario, debe recuperarse el importe íntegro de la ayuda disfrutada por la empresa. El segundo criterio posible sería no recuperar ninguna cantidad por debajo del umbral *de minimis*, por lo que si la empresa no había disfrutado de una cantidad superior, no habría nada que recuperar, y si la empresa sí había disfrutado de una cantidad superior, solamente se recuperaría el exceso.

La Diputación Foral de Bizkaia no podía compartir el primer criterio puesto que ello supondría, a su juicio, una violación de principios generales del Derecho de la Unión como el principio de protección de la confianza legítima y como el principio de igualdad de trato, por lo que decidió aplicar el segundo criterio en relación con esta cuestión en el proceso de recuperación.

Respecto a la infracción del principio de protección de la confianza legítima, hay que tener presente que la Diputación Foral de Bizkaia optó por ese segundo criterio porque ello suponía aplicar la misma metodología que la Comisión Europea había utilizado en un caso similar, en el que debía recuperarse una ayuda de funcionamiento ilegal e incompatible con el mercado común, tal y como resultaba de una Decisión de la Comisión publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea con anterioridad a que se ejecutase definitivamente la recuperación de las cantidades correspondientes a la Decisión 2002/806/CE.

Hay que tener presente, además, que nunca antes se había planteado ni en la práctica de la Comisión ni en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, con excepción del supuesto a que acabamos de hacer referencia, la manera en la que debía aplicarse la regla *de minimis* en un proceso de recuperación de ayudas ilegales e incompatibles, pues todo lo que se había escrito y publicado estaba vinculado en estos casos a la obligación o no de notificar las ayudas, cuestión radicalmente distinta a la que en este punto nos ocupaba.

El único precedente para guiar su actuación que encontró la Diputación Foral de Bizkaia al ejecutar la Decisión 2002/806/CE a partir de la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, fue la Decisión 2006/177/CE, de 19 de mayo de 2004, relativa a la ayuda estatal nº C 4/2003 (ex NN 102/2002) concedida por Italia en favor de WAM S.p.A. (DO 2006, L 63, p. 11). En esta Decisión la Comisión analiza

dos ayudas concedidas ilegalmente por Italia en 1995 y 2000 a la mencionada entidad y que se consideraron incompatibles con el mercado interior.

Ambas ayudas fueron consideradas como ayudas de funcionamiento (párrafo 90 de la Decisión) y como ayudas a la exportación (párrafo 91 de la Decisión). La primera cuestión es muy relevante porque la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación también había sido considerado ayuda de funcionamiento por parte de la Comisión Europea.

En esa Decisión, la Comisión tiene en cuenta para la primera ayuda (la de 1995), una vez que ha determinado el importe de la ayuda disfrutado en cada caso, la aplicación de las Directrices *de minimis* y solamente ordena la recuperación del exceso sobre el umbral *de minimis* entonces vigente (que era de 50.000 euros en cada periodo de tres años según las Directrices de 1992, entonces vigentes).

La Comisión motiva esta manera de aplicar la regla *de minimis* en un proceso de recuperación de ayudas de funcionamiento ilegales en base a los siguientes parámetros:

a) que las ayudas que no superen el umbral de minimis no pueden considerarse como tales porque no afectan a los intercambios intracomunitarios (párrafo 94 de la Decisión).

b) se puede aplicar el umbral de minimis para no recuperar las cantidades que se correspondan con el mismo, ya que sólo son incompatibles las que lo superen (párrafo 95 de la Decisión).

c) cuantifica la ayuda incompatible (98.054,41 euros en el caso concreto) y la compara con el umbral de minimis (50.000 euros en la época) (párrafo 116 de la Decisión).

d) establece la obligación de recuperar la ayuda ilegal e incompatible disfrutada en la medida en que no esté cubierta por la regla de minimis (párrafo 122 de la Decisión).

e) y, cuando en el apartado 1 del artículo 2 de la Decisión establece la obligación de recuperación respecto a la ayuda de 1995, solamente exige que se recupere la ayuda incompatible por importe de 48.054,41 euros, es decir, solamente el exceso sobre el umbral de minimis, y no el total de la ayuda disfrutada.

Aunque el tenor literal de los párrafos 116 y 122 de la Decisión y, sobre todo, el apartado 1 de su artículo 2 es suficientemente claro de cómo se había aplicado la regla *de minimis* en este caso, es importante reproducir la versión italiana de la Decisión, que es la versión auténtica, porque en ella se ve mucho más claro este criterio en el apartado 1 del artículo 2 de la Decisión, cuando la Comisión dice literalmente lo siguiente:

“configura un aiuto illegittimo per la parte eccedente la soglia di 50 000 euro di cui alla regola de minimis del 1992.”

La citada Decisión de la Comisión era el único acto de Derecho derivado publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea en el que se planteara una problemática similar a la que se enfrentaba la Diputación Foral de Bizkaia al ejecutar la Decisión 2002/806/CE, y por tanto, parecía lo más razonable seguir el criterio de la

Comisión, actuar guiándose por la confianza legítima generada por una actuación expresa de la Comisión en un supuesto perfectamente comparable.

Además, aplicar el otro criterio implicaría igualmente la violación del principio de igualdad de trato. Esto es así en la medida en que si una entidad ha disfrutado de 99.000 euros de ayuda en un periodo de tres años y otra de 101.000 euros en el mismo periodo de tres años, carece de todo sentido que para la primera de ellas toda la ayuda disfrutada no tenga que ser recuperada por aplicación de la norma *de minimis* y en el caso de la segunda haya que recuperar los 101.000 euros. Si 100.000 euros cada tres años no tienen que ser recuperados, no lo tienen que ser en ningún caso, en el de ninguna de las empresas afectadas, pues de lo contrario, se estaría vulnerando el mencionado principio de igualdad de trato.

Utilizar ese criterio más estricto estaría mezclando dos ámbitos diferentes. Una cosa es que la Comunicación de la Comisión estableciera reglas específicas a efectos de notificación de una ayuda a la Comisión, dejando fuera de la obligación de notificación a las ayudas inferiores a una cifra y obligando a notificar las que superen ese umbral, y en este último caso es evidente que la ayuda a notificar tiene que ser la ayuda en su totalidad, puesto que a efectos de notificación una ayuda no es descomponible en diferentes elementos por cuantía.

Y otra cosa muy distinta es que a efectos de recuperación de una ayuda incompatible con el mercado común, se apliquen los umbrales mínimos que no producen distorsiones de la competencia con diferentes reglas en función de la situación de la empresa afectada sin una justificación suficiente.

Hay que tener presente que la Comunicación de la Comisión citada, que resulta aplicable en el presente procedimiento por razón del tiempo en que estuvieron vigentes las reducciones de la base imponible cuestionadas, argumentaba su necesidad en base a lo siguiente:

"Si bien toda intervención financiera estatal en favor de una empresa falsea o puede falsear, en mayor o menor grado, la competencia entre ésta y sus competidores que no reciben dicha ayuda, no todas las ayudas tienen repercusiones apreciables sobre los intercambios comerciales y la competencia entre Estados miembros. Así suele suceder con las ayudas de importe muy reducido, que se conceden en la mayoría de los casos, aunque no siempre, a las pequeñas y medianas empresas (PYME), principalmente en el marco de regímenes gestionados por autoridades locales o regionales."

*"La Comisión ha introducido en 1992 una norma denominada *de minimis* que fija un umbral absoluto de ayuda, por debajo del cual puede considerarse inaplicable el apartado 1 del artículo 92, quedando la ayuda exenta del requisito de notificación previa a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 93."*

*"Por consiguiente, se modifica la norma de *de minimis* de la forma siguiente:*

*- el importe máximo total de ayuda de *de minimis* se fija en 100 000 ecus durante un período de tres años a partir de la concesión de la primera ayuda de *de minimis*,*

- este importe cubrirá todo tipo de ayudas públicas otorgadas en concepto de ayuda de *minimis*, sin afectar a la posibilidad del beneficiario de obtener otras ayudas en el marco de regímenes aprobados por la Comisión,

- este importe cubrirá todas las categorías de ayudas, sean cuales fueren sus formas y objetivos, a excepción de las ayudas a la exportación, que no podrán acogerse a la norma."

Como podemos ver, la justificación de esta regla que aporta la Comisión es que por debajo de un determinado umbral considera inaplicable el concepto de ayuda (apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) ya que las ayudas de esa cuantía no tienen repercusiones apreciables sobre los intercambios comerciales y la competencia entre Estados miembros.

En consecuencia, si la razón de ser de establecer una regla de *minimis* es que por debajo de su umbral no se ve afectada la competencia y deviene inaplicable la prohibición de ayudas estatales establecida en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es evidente que, a efectos de recuperación, hay que proceder a devolver la situación a aquélla que fuera plenamente respetuosa con la competencia intracomunitaria, por lo que en cuanto quede establecido el importe de ayuda disfrutada por debajo de 100.000 euros en cada periodo de tres años, la afectación a la competencia cesaría y, por exigencia del principio de igualdad de trato, la recuperación debe limitarse a esa cuantía.

Así, la empresa que ha recibido una ayuda de 99.000 euros no tiene que devolver nada porque deviene inaplicable en este ámbito el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y la empresa que ha recibido una ayuda de 101.000 euros, solamente debe devolver 1.000 euros, ya que con esa devolución el importe de ayuda disfrutada realmente queda en 100.000 euros, y en esa cuantía la Comisión ha entendido que no se ve afectada la competencia y que deviene inaplicable la prohibición de esas ayudas por parte del Tratado.

En 2001, la Comisión sustituyó la Comunicación que acabamos de analizar por el Reglamento (CE) N° 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de *minimis* (DO 2001, L 10, p. 30), que disponía lo siguiente:

"El Reglamento (CE) no 994/98 faculta a la Comisión para establecer en un reglamento un umbral por debajo del cual se considera que las medidas de ayuda no reúnen todos los criterios del apartado 1 de artículo 87 del Tratado y, por lo tanto, no se encuadran en el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

*La Comisión ha aplicado los artículos 87 y 88 del Tratado y, en particular, ha aclarado el concepto de «ayuda» con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado en numerosas decisiones. La Comisión también ha establecido su línea de actuación en relación con un límite máximo de *minimis*, por debajo del cual se considera que no es de aplicación el apartado 1 del artículo 87, más recientemente en las Directrices comunitarias sobre la norma de *minimis* para las ayudas estatales.*

[...] A la luz de la experiencia de la Comisión, se puede sostener que las ayudas que no excedan de un límite máximo de 100 000 euros concedidas durante un período de tres años no afectan al comercio entre los Estados miembros y/o no falsean o amenazan con falsear la competencia y, por consiguiente, no se encuadran en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado."

Aun cuando pudieran existir dudas sobre la aplicación de este Reglamento, que establece unas obligaciones de control y seguimiento que pretenden evitar la acumulación de ayudas, puesto que entró en vigor en febrero de 2001 y, por tanto, no resultaría aplicable a las ayudas anteriores, las reglas cuantitativas y la motivación por la que se establece esta norma y este umbral siguen siendo las mismas, como se puede deducir de los párrafos transcritos.

Nuevamente se repite, por parte de la Comisión, que la razón de ser de esta cuantía y de esta regla es la inaplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por no verse afectados los intercambios entre los Estados miembros.

Por tanto, a efectos de recuperación de ayudas ilegalmente ejecutadas, es evidente que no se debería ir más allá del umbral que la propia Comisión ha establecido como límite a los efectos de considerar que no existe propiamente ayuda, puesto que si no pueden verse afectados los intercambios entre los Estados miembros, faltaría uno de los cuatro elementos configuradores del concepto de ayuda.

Además, la recuperación tiene que ir hasta el punto exacto en el que desaparece la distorsión de la competencia y ya no se ven afectados los intercambios entre los Estados miembros, pues de lo contrario estaríamos realizando una aplicación del Derecho de la Unión que va más allá de lo estrictamente necesario para restaurar el equilibrio perturbado del orden jurídico, y por tanto, violaría también el principio de proporcionalidad establecido en el Tratado.

Ya hemos visto que la Comisión había admitido que en el proceso de recuperación pueden aplicarse las reglas *de minimis* a los efectos de modular esa recuperación, y en consecuencia, por respeto a los principios de igualdad de trato y proporcionalidad y al propio concepto de ayuda de Estado configurado a partir de la regla *de minimis*, una aplicación de la misma como la que supondría aplicar el criterio más estricto se presenta como contraria al Derecho de la Unión.

Como se ha expuesto, no existía en aquel momento jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se refiera a cómo debe interpretarse la norma *de minimis* a efectos de recuperación de ayudas ilegales, pero sí ha habido otros precedentes en relación con la obligación de notificación, como el que constituye la Decisión de la Comisión, de 20 de

julio de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por los Países Bajos a 633 estaciones de servicio neerlandesas situadas en la frontera con Alemania (DO 1999, L 280, p. 87), en el cual, la Comisión realiza estas consideraciones:

“(66) En la Comunicación de la Comisión relativa a las ayudas de minimis se establece que la norma de minimis establecida por la Comisión «que fija un umbral absoluto de ayuda, por debajo del cual puede considerarse inaplicable el apartado 1 del artículo 92, quedando la ayuda exenta del requisito de notificación previa a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 93.».

(67) Sobre la base de esta formulación, la Comisión, en su decisión de incoar el procedimiento, expresó el punto de vista de que, habida cuenta de las circunstancias particulares del caso, la norma de minimis podía interpretarse como una presunción refutable, es decir, que aunque el importe de la ayuda en cuestión es reducido y se mantiene por debajo del umbral establecido en la norma de minimis, ésta no es aplicable si la ayuda repercute en la competencia y en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

(68) Sin embargo, tras un examen más detenido, la Comisión ha llegado a la conclusión de que tal presunción refutable minaría el carácter absoluto de la norma de minimis. La idea subyacente en dicha norma es que, cuando se respeta el límite máximo de una ayuda, se ha de considerar que ésta no tiene una repercusión apreciable sobre los intercambios comerciales y la competencia entre los Estados miembros y, por tanto, no entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE. Una desviación de este principio en razón de las circunstancias particulares del caso generaría inseguridad jurídica por lo que se refiere al alcance y a la aplicación de la norma de minimis en general.”

La propia Comisión en esa Decisión, confirmada posteriormente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-382/99), establecía el carácter absoluto de esa regla y su aplicación con independencia de las circunstancias del caso por carecer de relevancia las ayudas inferiores al umbral de 100.000 euros en cada período de tres años a los efectos del concepto europeo de ayuda de Estado al no afectar a los intercambios entre los Estados miembros.

De todo lo expuesto, era evidente que aplicar de una manera diferente la regla de *minimis* violaría los principios de igualdad de trato, proporcionalidad, seguridad jurídica y la propia conceptualización que la Comisión ha dado a la regla de *minimis* como excluyente del régimen de ayudas estatales.

El mismo día 10 de septiembre de 2007, también dentro del plazo concedido al efecto por la carta de emplazamiento remitida por la Comisión Europea, la Dirección General de Hacienda ponía en conocimiento de la Comisión varios extremos solicitados por la misma en relación con la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 en lo que hace referencia a la Decisión 2003/27/CE, de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

En esa comunicación, la Diputación Foral de Bizkaia facilitaba la identidad de todos los beneficiarios a los que se había reconocido por parte de la Diputación Foral de

Bizkaia el derecho a aplicar el incentivo fiscal al que hacía referencia la mencionada Decisión, pero no podía cuantificar definitivamente el importe de la ayuda a recuperar de cada uno de ellos ni aportar, en consecuencia, los actos administrativos de recuperación por cuanto en este caso cabía la posibilidad de reconocer a los beneficiarios la compatibilidad de la totalidad o parte de la ayuda disfrutada con las Directrices europeas sobre ayudas estatales de finalidad regional, puesto que no nos encontrábamos ante una ayuda de funcionamiento sino ante una ayuda a la inversión.

El proceso de cuantificación de la ayuda fue muy similar al seguido respecto a los beneficiarios de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, porque también el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997 era incompatible con la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos establecida en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dentro de su régimen general.

Por ello, era preciso recalcular las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de todos los ejercicios afectados para eliminar el crédito fiscal, pero aplicar en su lugar la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos en las condiciones que se establecían para la misma en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A partir de esa cantidad de ayuda determinada, la cuestión subsiguiente era determinar si la totalidad de la ayuda era incompatible y había que recuperarla o si alguna parte de la ayuda disfrutada podía ser considerada compatible conforme a las Directrices europeas de aplicación.

Así, había que partir de que la Comisión había afirmado que sólo pueden ser objeto de recuperación, al tratarse de ayudas a la inversión, las cantidades que, en su caso, excedieran de aquéllas que resultan conformes o compatibles con el mercado común por aplicación de las Directrices regionales. Ello resulta igualmente de la propia Decisión, de su apartado 105, como hemos visto antes.

El examen de la compatibilidad, total o parcial, de las ayudas a la inversión concedidas a las empresas afectadas, como la propia Comisión ha reiteradamente señalado, ha de realizarse en el proceso de recuperación. Así pues, se han de determinar las ayudas concedidas que no exceden los límites a que se refieren las citadas Directrices en conexión con el Mapa de ayudas regionales de la época, puesto que tales ayudas no debían ser objeto de recuperación.

A este respecto, la Diputación Foral reconocía en aquella comunicación a la Comisión que no era ella la autoridad competente para fijar el importe de las ayudas a la inversión compatibles, sino que quien goza de la competencia exclusiva en esta materia es la Comisión Europea.

Por ello, se solicitaba de la Comisión que, en el marco de recuperación, procediera a determinar el importe exacto de la ayuda individual que, en su caso, habría de ser objeto de recuperación, esto es, al objeto de que declarase, en cada caso particular, cuál es el importe de la ayuda que sería compatible y, por tanto, quedaría excluido de la orden de recuperación a que se refiere el artículo 3 de la Decisión 2003/27/CE.

A tal efecto, se le facilitaron como anexos a la mencionada comunicación los proyectos de inversión de las empresas afectadas, en principio, por la Decisión, para que la Comisión pudiera ejercitar sus competencias y determinar la ayuda compatible y la incompatible en cada supuesto, conforme a su margen de apreciación, a los efectos de que la Diputación Foral de Bizkaia pudiera proceder a la recuperación de las cantidades correspondientes.

En la misma comunicación, la Diputación Foral de Bizkaia trasladó a la Comisión Europea su deseo de celebrar una reunión con los Servicios de la misma para explicar con todo detalle los procesos de inversión acometidos por las empresas que se acogieron a lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, y para facilitar a la Comisión toda la información complementaria que fuera pertinente para su análisis de compatibilidad, con el objetivo de poder cumplir satisfactoriamente el requerimiento relativo a las ayudas, en su caso, a recuperar con arreglo a la Decisión 2003/27/CE y a la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006.

La Comisión Europea acepta la celebración de la citada reunión y convoca a los representantes de las autoridades competentes del Reino de España a una reunión en su sede de Bruselas el día 3 de octubre de 2007.

En el curso de la mencionada reunión, la Comisión delegó en las autoridades competentes del Reino de España la decisión sobre la aplicación de las Directrices europeas para determinar la compatibilidad de la totalidad o parte de las ayudas disfrutadas en este caso, siempre que los proyectos de inversión respetaran la totalidad de las condiciones establecidas en las respectivas Directrices.

En consecuencia, se facultó a las Diputaciones Forales para declarar la parte de las ayudas que cumplieran los requisitos de las Directrices europeas como compatible con el mercado interior y recuperar solamente el exceso, junto con los correspondientes intereses de la recuperación.

La Diputación Foral de Bizkaia asumió el compromiso en aquella reunión de culminar el análisis de la aplicación a los diferentes proyectos de inversión de las Directrices europeas y de dictar los actos administrativos de recuperación, bien declarando la ayuda totalmente compatible, bien ordenando la devolución de las cantidades incompatibles, según los casos, en un plazo de quince días a contar desde la fecha de la reunión.

El 16 de octubre de 2007 la Dirección General de Hacienda remitió a la Comisión Europea una nueva comunicación en la que daba cuenta del análisis de compatibilidad realizado a los proyectos de inversión y aportaba copia de todas los actos administrativos de recuperación, tanto los de las empresas a las que la ayuda disfrutada se le había considerado compatible por cumplir los requisitos de las Directrices europeas de aplicación, como los de las empresas que habían disfrutado de ayuda incompatible, con la cuantificación de las cantidades a recuperar de principal, el importe de los intereses de la recuperación, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, y en los artículos 9 a 11 del Reglamento (CE) 794/2004, de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, aplicando un método de capitalización compuesta.

En la misma comunicación, se pone de manifiesto a la Comisión de que las empresas disponían de un plazo voluntario de pago de un mes, a contar desde la notificación de los correspondientes actos administrativos de recuperación, momento a partir del cual podría la Diputación Foral de Bizkaia ejercer sus competencias de autotutela ejecutiva para exigir el pago por el procedimiento de apremio, y comprometiéndose a informar a la Comisión y a aportar las pruebas pertinentes del pago realizado por cada uno de los beneficiarios o de las actuaciones llevadas a efecto para su ejecución coercitiva, en su caso.

Asimismo, se aprovechaba esta comunicación para facilitar a la Comisión los certificados de ingreso de las cantidades exigidas en septiembre a los beneficiarios de la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que todas las empresas, menos una, habían satisfecho dentro del

periodo voluntario de pago la totalidad de las cantidades a recuperar en aplicación de los diferentes actos administrativos dictados al efecto.

Respecto a la declaración de compatibilidad de parte de las ayudas disfrutadas por las empresas beneficiarias del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, conforme a lo tratado en la reunión con la Comisión de 3 de octubre de 2007, los servicios técnicos de la Diputación Foral de Bizkaia comprobaron el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos establecidos en las Directrices comunitarias de ayudas estatales de finalidad regional de 1998 y, en el caso de uno de los beneficiarios, el cumplimiento adicional de las Directrices multisectoriales de ayudas regionales a grandes proyectos de inversión de 1997, ambas aplicables *ratione temporis*, en opinión de la Comisión, al proceso de recuperación.

Respecto al conjunto de requisitos establecidos en ambas Directrices, los servicios técnicos forales no encontraron dificultades para comprobar la concurrencia o no de los mismos dado que su formulación permitía una aplicación inmediata e incondicionada en el caso de ayudas fiscales, con excepción del requisito de que la ayuda tuviera un *efecto de incitación* en los beneficiarios, en los términos a que hace referencia el apartado 4.2 de las Directrices comunitarias de ayudas estatales de finalidad regional de 1998.

Así, por lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos contenidos en las Directrices regionales de 1998 y, en particular, a la concurrencia de efecto incentivador en los beneficiarios del régimen fiscal, son dos las alternativas que se plantean: por un lado, interpretar estrictamente en sus términos literales la exigencia de que la solicitud de la ayuda sea anterior al inicio del proceso de inversión, como exigía el apartado 4.2 de las Directrices de ayudas estatales de finalidad regional de 1998, aunque pensando claramente en subvenciones directas y no en ayudas fiscales; o por otro lado, interpretar el requisito en coherencia con las especialidades que plantea la materia fiscal, de conformidad con la evolución posterior del Derecho de la Unión Europea, y dar prevalencia a los efectos de analizar la concurrencia del efecto de incitación en las ayudas no a la fecha de solicitud por parte de la empresa sino a la fecha de publicación en el Boletín Oficial correspondiente y de entrada en vigor de la disposición general que establece el régimen fiscal en cuestión.

En opinión de los servicios técnicos de la Dirección General de Hacienda, la primera de las opciones no supone una aplicación coherente y respetuosa con los principios del Derecho de la Unión Europea de la normativa sobre ayudas de estado, además de violar los principios de proporcionalidad y de igualdad de trato.

Hay que tener presente que no existía a la fecha jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre este extremo.

La Diputación Foral de Bizkaia, en el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, dictada en los asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03, aplicó, por tanto, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06) (DO 1998, C 74, p. 9) a los efectos de no recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para proyectos de inversión superiores a 15 millones de euros, en conexión con el Mapa Regional de ayudas vigente en el momento de la concesión del incentivo fiscal a cada beneficiario.

La Diputación Foral de Bizkaia calculó, en el caso de las empresas beneficiarias del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, el importe de ayuda disfrutada por las mismas por diferencia entre la cuota a pagar resultante del recálculo de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de las empresas afectadas eliminando el mencionado crédito fiscal y la cuota a pagar que resultó de las declaraciones originales presentadas por las empresas.

Posteriormente, se calculó el importe de ayuda regional máximo admisible por cada empresa, teniendo presente el cumplimiento de los requisitos establecidos en las Directrices de ayudas regionales y la posible acumulación con otras ayudas, tras comprobar la concurrencia de los diferentes requisitos establecidos en las mismas en cada uno de los beneficiarios.

A estos efectos, debe advertirse que todas las inversiones realizadas por las empresas debe considerarse que no adolecen de efecto incentivo, en la medida en que la realización de las mismas es consecuencia, directa o indirecta, en todo o en parte, de la aprobación de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 1997, y su correspondiente publicación para general conocimiento en el Boletín Oficial de Bizkaia del día 30 de diciembre de 1996.

Debe recordarse, en este sentido, que, a los efectos de apreciar la finalidad regional del incentivo a la inversión del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones a la luz de lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dicho incentivo fiscal tenía por efecto fomentar inversiones.

Así, además, la Comisión Europea lo reconoce en su Decisión 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones.

A partir del momento de la publicación de la disposición fiscal en el Boletín Oficial de Bizkaia, es decir, a partir del 30 de diciembre de 1996, todos los operadores económicos toman conocimiento del objetivo de fomento de la inversión perseguido por las autoridades, incluso antes de su entrada en vigor, que se difería al 1 de enero de 1997 por aplicación de lo dispuesto en la disposición final única de la citada Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre.

A partir de ese momento, se fomentan determinadas inversiones, siendo por ello ya irrelevante el momento preciso en el cual, respecto de aquellos empresarios que hubieran sido inducidos a realizar las inversiones requeridas por el incentivo, se presente la solicitud de beneficio del incentivo (siempre y cuando tal solicitud se hiciera dentro del periodo de vigencia del incentivo fiscal), o incluso, en qué momento la empresa hubiera comenzado a mantener reuniones técnicas con la Hacienda Foral de Bizkaia a los efectos de analizar la mejor manera de cumplir con los requisitos sustantivos y procedimentales establecidos para la aplicación del incentivo fiscal de que se trata.

En consecuencia, cualquier empresa que cumpliera los requisitos establecidos en la normativa fiscal que establece el incentivo a la inversión en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, adquiriría el derecho a beneficiarse del mismo.

En efecto, ningún proyecto de inversión en el marco del incentivo del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones que cumpliera los requisitos de la norma para acogerse al incentivo fiscal, obviamente tras su verificación por la Administración, fue rechazado por las autoridades competentes.

En este sentido, es muy importante tener en cuenta que, conforme al Derecho interno de aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia, los incentivos fiscales no se encuentran limitados por consignación presupuestaria alguna, al contrario de lo que sucede, por ejemplo, con las ayudas o subvenciones directas, por lo que el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma tributaria de aplicación es un elemento suficiente para que el obligado tributario adquiera el derecho irrevocable a beneficiarse del incentivo fiscal de que se trate, y ello sin perjuicio de que se haya establecido un procedimiento formal concreto para la solicitud y la debida constancia de la aplicación del citado incentivo fiscal.

La Diputación Foral de Bizkaia entendió que estos elementos deben tenerse en consideración para completar una correcta intelección de lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y tienen una importancia manifiesta a la hora de evaluar la compatibilidad con la normativa europea de las ayudas declaradas compatibles por las Resoluciones de la Dirección General de Hacienda.

La única cuestión que podía estar en discusión estriba en cómo debe interpretarse el último párrafo del apartado 4.2 de las Directrices de ayudas de Estado de finalidad regional de 1998, cuando establece que *“los regímenes de ayudas deben establecer que la solicitud de la ayuda se presente antes del inicio de la ejecución de los proyectos”* y si el mismo puede ser objeto de acritica aplicación en el presente procedimiento.

En el ámbito fiscal existen condicionantes muy específicos y diferentes a los de las ayudas o subvenciones directas, como la no limitación por consignaciones presupuestarias y la indisponibilidad del beneficio fiscal para la Administración tributaria, que no puede inaplicarlo a un obligado tributario que cumpla los requisitos establecidos para ello en la normativa, que hacen que la fecha que deba tenerse en cuenta sea la de entrada en vigor de la norma y no la de presentación de la solicitud por parte del obligado tributario.

Pero además, la propia Comisión ha sido consciente de este extremo y de la singularidad de las ayudas fiscales en el Reglamento (CE) N° 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (primer Reglamento general de exención por categorías) (DO 2008, L 214, p. 3), norma que ha constituido hasta el 30 de junio de 2014 la regulación aplicable a la declaración de compatibilidad de ayudas regionales, como en su día lo eran las Directrices que estamos analizando (si bien el rango jurídico de uno y otras es muy diferente y las Directrices no dejan de ser meros criterios internos de funcionamiento de la Comisión mientras que el Reglamento es una norma jurídica vinculante *erga omnes*), al decir lo siguiente:

“(31) Las medidas de ayuda fiscales deben estar sujetas a condiciones específicas en relación con el efecto incentivador, toda vez que se ofrecen con arreglo a procedimientos distintos de las demás categorías de ayudas. [...]”

En el Reglamento de exención por categorías, en consecuencia con ese principio general, el Derecho de la Unión ha establecido el siguiente tratamiento del efecto incentivador:

“Artículo 8 Efecto incentivador

1. El presente Reglamento sólo se aplicará a las ayudas que tengan efecto incentivador.

2. Se considerará que las ayudas concedidas a PYME, contempladas por el presente Reglamento, tienen un efecto incentivador si, antes de comenzar a trabajar en el proyecto o actividad, el beneficiario ha presentado una solicitud de ayuda al Estado miembro de que se trate.

3. Se considerará que las ayudas concedidas a grandes empresas, contempladas por el presente Reglamento, tienen un efecto incentivador si, además de cumplir la condición establecida en el apartado 2, el Estado miembro ha verificado, antes de conceder la ayuda individual de que se trate, que la documentación preparada por el beneficiario establezca uno o más de los criterios siguientes:

a) un aumento sustancial del tamaño del proyecto o actividad gracias a la ayuda;

b) un aumento sustancial del ámbito de aplicación del proyecto o actividad gracias a la ayuda;

c) un aumento sustancial del importe total invertido por el beneficiario en el proyecto o actividad gracias a la ayuda;

d) un aumento sustancial del ritmo de ejecución del proyecto o actividad de que se trate;

e) por lo que respecta a las ayudas regionales a la inversión, contempladas en el artículo 13, que el proyecto no se habría llevado a cabo en la región asistida de no haber sido por la ayuda.

4. Las condiciones previstas en los apartados 2 y 3 no se aplicarán en el caso de las medidas fiscales cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la medida fiscal establezca un derecho legal a la ayuda de acuerdo con criterios objetivos y sin que el Estado miembro,

y b) la medida fiscal fue adoptada antes de comenzarse a trabajar en el proyecto o actividad subvencionada. Esta condición no será aplicable en el caso de regímenes fiscales sucesorios. [...]”

Como puede verse, la propia Comisión establece en su Reglamento un criterio como el utilizado por la Diputación Foral de Bizkaia en el proceso de recuperación de las ayudas recibidas por los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, puesto que nos encontramos con una norma que establece un derecho legal en términos objetivos y que el proyecto se comience a desarrollar después de establecerse la medida fiscal.

El Reglamento de 2008 de exención por categorías ya se conocía en 2007 en fase de borrador cuando la Diputación Foral de Bizkaia tuvo que encarar el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006. De hecho, la versión en borrador del Reglamento de exención por categorías fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, serie C, número 210, del día 8 de septiembre de 2007 (página 14), a los efectos de recibir las observaciones de todos los interesados, y el contenido del artículo 8 del borrador de Reglamento era muy similar al contenido que finalmente tuvo el mencionado Reglamento, puesto que establecía lo siguiente:

"Artículo 8 Efecto incentivador

1. El presente Reglamento sólo se aplicará a las ayudas que tengan efecto incentivador.

Se considerará que las ayudas producen un efecto incentivador cuando permiten al beneficiario llevar a cabo actividades o proyectos que no habría realizado en ausencia de la ayuda.

Asimismo, se considerará que las ayudas regionales tienen efecto incentivador cuando el proyecto de inversión no se habría llevado a cabo en la zona asistida en cuestión en caso de no recibirse la ayuda.

2. En el caso de las ayudas a PYME cubiertas por el presente Reglamento, se considerará que se cumplen las condiciones establecidas en el apartado 1 si, antes de comenzar a trabajar en el proyecto o actividad, el beneficiario ha presentado una solicitud de ayuda al Estado miembro de que se trate.

[3. En el caso de las ayudas a grandes empresas cubiertas por el presente Reglamento, se considerará que se cumplen las condiciones establecidas en el apartado 1 si, además de cumplir la condición establecida en el apartado 2, el Estado miembro ha verificado, antes de conceder la ayuda individual de que se trate, que la documentación presentada por el beneficiario establece el efecto incentivador de la ayuda sobre la base de uno o más de los criterios siguientes:

a) aumento del tamaño del proyecto o actividad gracias a la ayuda;

b) ampliación del ámbito de aplicación del proyecto o actividad gracias a la ayuda;

c) aumento del importe total invertido por el beneficiario en el proyecto o actividad gracias a la ayuda.]

4. Las condiciones previstas en los apartados 2 [y 3] no se aplicarán a las medidas fiscales por las que se establezca un derecho legal a la ayuda de acuerdo con criterios objetivos y sin que el Estado miembro tenga que volver a ejercer su poder discrecional si estas medidas fiscales se han adoptado antes de comenzarse a trabajar en el proyecto o actividad subvencionada.

5. Si no se reúnen las condiciones establecidas en los apartados 1 a 4, la medida de ayuda en su totalidad no quedará exenta con arreglo al presente Reglamento."

Lo importante de esta cuestión es que para cuando la Diputación Foral de Bizkaia tuvo que decidir cómo determinaba la compatibilidad de las ayudas, lo que le fue encomendado expresamente por la Comisión Europea en la reunión de 3 de octubre de 2007, la propia Comisión reconocía que las ayudas fiscales tienen particularidades que impiden aplicar estrictamente una regla como la que ella había publicado en sus Directrices de 1998, que como hemos dicho, no son normas jurídicas vinculantes para los Estados miembros ni para los particulares en el ámbito del Derecho de la Unión.

La propia Comisión ha constatado que la norma establecida en el apartado 4.2, tercer párrafo, de las Directrices de ayudas regionales de 1998 no es sino una presunción, que no implica ni un requisito como tal, ni la imposibilidad de probar por otros medios que existe el efecto incentivador que se pretende que tengan las ayudas estatales.

Hay que tener presente, por otro lado, que este criterio es un constructo de la Comisión, no establecido ni en el Tratado ni en los Reglamentos de aplicación (1999 y 2004), por lo menos, hasta la aprobación del Reglamento de 2006 de ayudas de finalidad regional y después con el Reglamento general de exención por categorías de 2008, pero

en estas últimas disposiciones del Derecho de la Unión se ha matizado su aplicación al ámbito fiscal en los términos que la Diputación Foral de Bizkaia entendió oportuno utilizar en el proceso de recuperación.

Es, a todas luces, evidente que un razonamiento como el realizado por la Diputación Foral de Bizkaia cumple perfectamente con esa exigencia de existencia de un efecto de incitación en la medida de ayuda sin atender a un aspecto formal, innecesario en el ámbito fiscal, como es el de la fecha de solicitud del incentivo.

Por último, admitir un criterio diferente supondría la violación de principios generales del Derecho de la Unión como el principio de igualdad de trato. Así, en la Decisión de la Comisión en el asunto Ramondín, entidad beneficiaria del mismo incentivo fiscal que los cuestionados en el expediente de infracción (crédito fiscal del 45% de las inversiones de Araba/Álava), a la que hicimos referencia en un apartado anterior, la propia Comisión realizó una declaración de compatibilidad con el mercado interior de conformidad con las normas sobre ayudas de Estado de finalidad regional, avalada posteriormente por el Tribunal General de la Unión Europea y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que se afirmaba lo siguiente:

*“(134) Habida cuenta de lo anterior, **y con la condición de que se respete el límite máximo de 25 % ENS,** la Comisión considera que la concesión de un crédito fiscal a Ramondín no alterará las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, y puede por tanto considerarse ayuda compatible. Por el contrario, el importe total de la ventaja concedida mediante el crédito fiscal, que excede el límite máximo del 25 % ENS, no puede beneficiarse de la exención prevista en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, ya que toda ayuda que supere este límite máximo dejaría de garantizar, tal como se recuerda en las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional, el equilibrio entre los falseamientos de la competencia y las ventajas de la ayuda en términos de desarrollo regional, y debe, por lo tanto, considerarse ayuda incompatible. **El cálculo del importe máximo (expresado en ENS) de ayuda compatible en los términos de la presente Decisión debe ser realizado de forma que se asegure el respeto de las reglas sobre la acumulación de ayudas.**”¹⁵⁰*

Como vemos, en un caso idéntico, la Comisión no exigió para reconocer la compatibilidad de la ayuda recibida hasta un máximo del 25% de la inversión al cumplimiento de todos los requisitos establecidos en las Directrices de 1998, ya vigentes en el momento de adoptar la Decisión, sino que sólo estableció la obligación de no superar ese 25% y de vigilar las situaciones de acumulación de ayudas. Es más, en el caso Ramondín la presentación de la solicitud para la concesión del crédito fiscal también fue posterior al inicio de las inversiones, por lo que la Comisión, en este asunto, también aplicó el criterio de que las inversiones fueran realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral (1993 en el caso del Territorio Histórico de Araba/Álava), aunque la solicitud se presentara en un momento posterior.

¹⁵⁰ El énfasis y el subrayado son nuestros.

El principio de igualdad de trato reconocido en el Tratado exige que todos los beneficiarios de este régimen fiscal reciban el mismo tratamiento, y por tanto, la Diputación Foral de Bizkaia tenía que asumir, como reflejo de los propios actos expresos de la misma, que la Comisión entendió que en el ámbito fiscal el efecto incentivador atiende a la fecha de publicación y entrada en vigor de la norma que reconoce el incentivo fiscal, como después ha reconocido en su Derecho positivo, y en consecuencia, no exigió a Ramondín un cumplimiento estricto de la dicción literal del apartado 4.2 de las Directrices de ayudas estatales de finalidad regional.

La aplicación de un criterio más estricto implicaría una violación del principio de igualdad de trato, carece de respaldo en la normativa o la jurisprudencia de aplicación y es contrario a los propios actos de la Comisión, quien, al menos en 2008 (y de una manera similar en el Reglamento de 2006 de ayudas regionales a la inversión), ya explicitó públicamente unos criterios diferentes en cuanto a la apreciación del efecto incentivador en el ámbito de las ayudas fiscales, coincidente con el criterio que decide emplear la Diputación Foral de Bizkaia.

En otro orden de cosas, con fecha 17 de octubre de 2007, la Comisión Europea remitió al Reino de España una carta en la que le informaba de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había dictado la sentencia de 20 de septiembre de 2007 en el asunto C-177/06, correspondiente a la exención temporal en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación establecida en el artículo 14 de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, y le solicitaba que le informara sobre la identidad de los beneficiarios de las ayudas correspondientes y sobre el estado de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.

Con fecha 31 de octubre de 2007 la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia remite una comunicación a la Comisión en relación con esa carta, en la que traslada a la Comisión la justificación de que la medida controvertida había dejado de producir efectos en 2004 para todos los beneficiarios, así como la identidad de todos los beneficiarios a los que se reconoció el derecho a aplicar este incentivo fiscal. Asimismo, se indica a la Comisión que los servicios técnicos de la Dirección General de Hacienda están analizando todos y cada uno de los expedientes para dictar los actos administrativos de recuperación, lo que se espera pueda estar finalizado antes de fin de año.

Hay que tener presente que también la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación había sido considerada como una ayuda de funcionamiento incompatible con el mercado interior, por lo que resultan en este

supuesto igualmente aplicables las consideraciones sobre la regla *de minimis* que hemos expuesto en relación con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación a partir de 1996.

Con fecha 19 de noviembre de 2007 se remite una nueva comunicación a la Comisión por parte de la Dirección General de Hacienda en la que se le informa de que todos los beneficiarios de la Decisión 2003/27/CE a los que se les exigió la recuperación de ayudas incompatibles han pagado las cantidades de principal e intereses determinadas dentro del plazo voluntario de pago concedido en los actos administrativos de recuperación, aportándose certificados de los ingresos correspondientes para su constancia a la Comisión.

Por su parte, el 4 de diciembre de 2007 se remite una nueva comunicación a la Comisión por parte de la Dirección General de Hacienda en la que se le informa del resultado de las actuaciones de cuantificación de las cantidades a recuperar de los beneficiarios de la Decisión 2003/86/CE, a que se refiere la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007, adjuntándose copia de los actos administrativos de recuperación dictados y notificados a las empresas.

En la misma comunicación, se pone de manifiesto a la Comisión de que las empresas disponían de un plazo voluntario de pago de un mes, a contar desde la notificación de los correspondientes actos administrativos de recuperación, momento a partir del cual podría la Diputación Foral de Bizkaia ejercer sus competencias de autotutela ejecutiva para exigir el pago por el procedimiento de apremio, y comprometiéndose a informar a la Comisión y a aportar las pruebas pertinentes del pago realizado por cada uno de los beneficiarios o de las actuaciones llevadas a efecto para su ejecución coercitiva, en su caso.

Por último, el 11 de enero de 2008 se remiten dos nuevas comunicaciones por parte de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia a la Comisión, poniendo con ello fin a la información inicial sobre el proceso de ejecución de las dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en lo que a la Diputación Foral de Bizkaia se refiere.

Por una parte, la primera de las comunicaciones hace referencia a la Decisión 2002/806/CE y traslada a la Comisión que el último beneficiario que restaba por satisfacer las cantidades correspondientes a la recuperación, lo ha hecho con fecha 26 de diciembre de 2007, aportándose certificación de los ingresos correspondientes, y dando con ello por finalizado el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de

la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 en lo que a la Diputación Foral de Bizkaia se refiere.

Y por la otra parte, la segunda de las comunicaciones hace referencia a la Decisión 2003/86/CE y traslada a la Comisión que ha completado el proceso de ejecución de la Decisión habiéndose satisfecho por todos los beneficiarios las cantidades exigidas por la recuperación de las ayudas estatales dentro del plazo voluntario concedido al efecto, aportándose certificación de los ingresos correspondientes, y dando con ello por finalizado igualmente el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 en lo que a la Diputación Foral de Bizkaia se refiere.

El 25 de enero de 2008 el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda remite una comunicación a la Comisaria responsable de la Dirección General de la Competencia en la Comisión Europea en la que manifiesta la firme voluntad de todas las autoridades del Reino de España de dar cumplimiento pleno a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 y en la que se manifiesta que se va a realizar una revisión de toda la documentación remitida a los efectos de comprobar que permita verificar a la Comisión todos los extremos precisos para acreditar la correcta recuperación, y por lo tanto, a remitir, en su caso, información adicional para clarificar cualesquiera elementos que la Comisión pueda querer contrastar con mayor intensidad.

A partir de este momento, se va a producir una mezcla de intercambios informales de comunicaciones entre los servicios de la Comisión y las autoridades competentes del Reino de España y de comunicaciones formales en el curso del procedimiento abierto por la Comisión al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que no va a ayudar a deslindar perfectamente las circunstancias que se producen en relación con la comprobación de la ejecución de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de las autoridades forales, pero que van a tener su importancia en el curso del procedimiento porque luego la información suministrada a la Comisión en todos ellos va a tener relevancia de cara a analizar el proceso de ejecución de la Decisión.

El 6 de marzo de 2008 la Comisaria responsable de la Dirección General de la Competencia en la Comisión Europea responde a la carta del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos manifestando que sus servicios precisarían concreciones adicionales sobre tres cuestiones específicas: el carácter completo de la lista de beneficiarios facilitada, la metodología para la determinación de la ayuda incompatible y el cálculo de los intereses de la recuperación.

La Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia remite una nueva comunicación el 2 de abril de 2008, en respuesta a la carta de la Comisaria europea, en la que se facilitan explicaciones e informaciones adicionales sobre las tres cuestiones planteadas por la Comisión, acompañándose el detalle del cálculo de los intereses de la recuperación en cada uno de los supuestos, incluyendo las hojas de cálculo utilizadas para su determinación respecto a cada uno de los beneficiarios.

El propio Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos remite una nueva comunicación a la Comisaria de la Competencia el día 9 de abril de 2008 en la que textualmente le trasmite lo siguiente:

“En relación con su carta de 6 de marzo pasado, recibida en esta Secretaría de Estado el día 18 del mismo mes, me complace significarle que las autoridades de los tres Territorios Históricos han dirigido sendas cartas a los servicios de la Comisión (de fecha 2 de abril en el caso de Vizcaya y Álava y 4 de abril en el caso de Guipúzcoa) en las que ratifican que las empresas que se han comunicado son todas las que disfrutaron de las ayudas correspondientes, al tiempo que ofrecen, según se solicitaba en la mencionada carta, información sobre la forma de cálculo de la ayuda incompatible y de los intereses de recuperación.

Según se desprende de la información transmitida, el grado de ejecución de las decisiones de recuperación es total en el caso del Territorio de Vizcaya y de un porcentaje muy elevado, superior al 80%, en los Territorios de Álava y Guipúzcoa. De igual forma, le traslado que las autoridades vascas están realizando gestiones en relación con las empresas que restan por ingresar el importe reclamado, a fin de llegar al cumplimiento total de la Sentencia”.¹⁵¹

El 25 de mayo de 2008 la Comisaria responsable de la Dirección General de la Competencia en la Comisión Europea remite una nueva comunicación al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos manifestando que sus servicios precisarían explicaciones adicionales sobre la metodología de determinación de la ayuda compatible en el caso del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y pruebas documentales de que la lista de beneficiarios de cada incentivo es completa.

Asimismo, manifiesta que solamente uno de los Territorios Históricos ha remitido copias del detalle del cálculo de los intereses de la recuperación, esto es, la Diputación Foral de Bizkaia, por lo que solicita que los otros dos remitan sus correspondientes soportes documentales al respecto.

El 18 de junio de 2008 el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos contesta a la carta de la Comisaria europea, informándole de que traslada a las Diputaciones Forales los requerimientos adicionales de la Comisión, y recordándole lo siguiente:

“de la abundante información transmitida hasta el momento por los Territorios Históricos en las diversas cartas remitidas a la Comisión (11 de septiembre, 24 de octubre, 7 y 21 de noviembre, 21 de diciembre de 2007; 11 de enero, 31 de marzo y 8 de abril de 2008),

¹⁵¹ El énfasis y el subrayado son nuestros.

se desprende que el grado de cumplimiento alcanzado en el complejo proceso de recuperación de las ayudas ha sido total en el caso de Vizcaya y superior al 90% en el caso de Álava y Guipúzcoa. Si lo evaluamos por importe de las ayudas, el cumplimiento ha sido total en el caso del crédito fiscal por inversiones y cercano al 70% en el caso de la reducción en la base imponible por inicio de actividad".¹⁵²

La Diputación Foral de Bizkaia, a la vista de las dudas adicionales planteadas por la Comisaria de la Competencia, remite por medio de su Dirección General de Hacienda una nueva comunicación el día 20 de junio de 2008 en el que procura detallar pormenorizadamente la metodología para la determinación de la ayuda compatible para los distintos beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, reiterándose en el carácter completo de las listas de beneficiarios facilitadas por la Diputación Foral de Bizkaia.

El 24 de junio de 2008, sin acusar recibo de la comunicación de la Diputación Foral de Bizkaia de 20 de junio de 2008, la Comisaria de la Competencia remite una nueva carta al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la que le manifiesta que, dado que sus servicios siguen esperando documentación de las autoridades forales sobre el grado de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en algunos supuestos, se ve obligada a proponer al Colegio de Comisarios que se remita un Dictamen motivado al Reino de España a los efectos, en su caso, de interponer posteriormente un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea conforme a lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

No obstante, aclara que si se le acredita todo lo que necesita la Comisión para concluir que en los tres Territorios Históricos vascos se ha ejecutado completamente la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, propondría al Colegio de Comisarios que se archive el procedimiento de infracción.

El 27 de junio de 2008 la Comisión Europea remite un dictamen motivado a los efectos de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al Reino de España por entender que no se ha acreditado todavía el pleno cumplimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, circunscribiéndolo a tres extremos en lo que a la Diputación Foral de Bizkaia pudiera afectar: por una parte, la prueba del carácter completo de la lista de beneficiarios de cada incentivo fiscal; en segundo lugar, respecto a la metodología de determinación de la ayuda compatible respecto a los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones; y en tercer término, respecto al cálculo de los intereses de la recuperación, por cuanto no recoge el dato cierto de que la Diputación Foral de Bizkaia

¹⁵² El énfasis y el subrayado son nuestros.

había remitido el 2 de abril de 2008 el cálculo detallado beneficiario por beneficiario de los intereses de la recuperación.

Como en ocasiones anteriores, por simplicidad de la exposición, nos limitamos a reproducir los elementos que se producen en relación con el Territorio Histórico de Bizkaia en el proceso de recuperación, puesto que son comunes a los tres Territorios Históricos, si bien, existen diferencias en los otros dos territorios tanto en lo que se refiere al ritmo de ejecución de la sentencia como a los reparos planteados por la Comisión Europea que hace que existan más motivos de discrepancia con la ejecución (por ejemplo, por haber declarado compatibles ayudas en sectores que no tenían derecho a ayudas regionales por estar excluidos de esta posibilidad o por haber aplicado inadecuadamente la normativa interna del Impuesto sobre Sociedades a la hora de recalcular las cuotas del impuesto a efectos de la recuperación.

Dentro del procedimiento de infracción el Dictamen motivado tiene una importancia muy destacada porque, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de que se interponga un recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea solicitando la imposición de sanciones pecuniarias al Estado miembro de que se trate, la fecha de referencia en la que el Tribunal de Justicia aprecia el incumplimiento será la de expiración del plazo para contestar al dictamen motivado, lo que en este caso sucedía el 27 de agosto de 2008.

La Diputación Foral de Bizkaia procedió a presentar sus observaciones respecto al contenido del dictamen motivado, ratificando que las listas de beneficiarios facilitadas por ella estaban completas, que la Comisión había pasado por alto la información remitida el 2 de abril de 2008 sobre el cálculo de los intereses de la recuperación y que también había hecho lo mismo con la explicación detallada de la metodología de determinación de la ayuda compatible en el supuesto de los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones que se había remitido a la misma mediante comunicación de 20 de junio de 2008.

Es importante destacar en este punto que para la fecha de finalización del plazo otorgado en el dictamen motivado de la Comisión de las Comunidades Europeas, el 27 de agosto de 2008, la Diputación Foral de Bizkaia había recuperado completamente todas las cantidades correspondientes a todos los beneficiarios, aplicando los criterios considerados correctos por parte de las autoridades competentes del Reino de España de conformidad con lo anteriormente expuesto.

Este extremo se acredita no solamente por medio de las comunicaciones de la Dirección General de Hacienda a que se ha venido haciendo referencia y de la documentación que acompaña a las mismas como medio de acreditación documental de todos los extremos expuestos, sino que también hemos visto que una autoridad independiente, el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda ha acreditado hasta por dos veces a la Comisaria responsable de la Competencia en la Comisión Europea que la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 en el caso de la Diputación Foral de Bizkaia era total en aquel momento.

De hecho, en el dictamen motivado solamente subsiste respecto de la Diputación Foral de Bizkaia la insistencia de la Comisión Europea en la necesidad de acreditar por otros medios el carácter completo de las listas de beneficiarios y unas inconcretas aseveraciones respecto a la necesidad de aportar más información sobre la metodología de determinación de la ayuda compatible en el supuesto de los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

Hay que tener presente también que la situación de la ejecución de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 y de 20 de septiembre de 2007 en los otros dos Territorios Históricos era muy diferente en aquel momento, con cuestiones adicionales pendientes de aclarar y justificar y con cantidades pendientes de recuperar, incluso aplicando los criterios defendidos por las autoridades competentes del Reino de España, como hemos mencionado, extremo éste que luego tendrá una importancia destacada cuando analicemos los recursos de incumplimiento planteados ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Comisión.

Con fecha 2 de octubre de 2008, la Comisión remite una comunicación por un conducto no oficial para un procedimiento de infracción (remisión por medio del buzón de ayudas estatales, en lugar de la oficial notificación de la Secretaría General de la Comisión a la REPER), en la que manifiesta que considera oportuno invitar a las autoridades competentes del Reino de España a una reunión en Bruselas para revisar conjuntamente la documentación remitida hasta la fecha y concretar el estado del procedimiento. Además, en esa comunicación se manifiesta expresamente la posición de la Comisión de que los intereses de la recuperación deben calcularse de forma compuesta, como había hecho la Diputación Foral de Bizkaia, pero sobre cuya corrección había manifestado sus dudas a la Comisión en comunicaciones anteriores, solicitando una posición oficial de la misma al respecto.

Posteriormente, la REPER transmitiría su protesta a la Comisión por no haber seguido el cauce procedimental oportuno, y por ello, la Comisión procedería a notificar

nuevamente el contenido de esa comunicación por el conducto oficial de su Secretaría General mediante oficio de fecha 24 de octubre de 2008.

La reunión se celebraría el día 12 de noviembre de 2008 en la sede de la Comisión de las Comunidades Europeas en Bruselas. En ella se trataría abundantemente sobre la acreditación del carácter completo de la lista de beneficiarios y sobre la metodología aplicada a cada una de las empresas beneficiarias del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones para determinar la parte de la ayuda considerada compatible con el mercado interior.

En esa reunión se trató igualmente de la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 sobre las Decisiones de 20 de diciembre de 2001 en relación con la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993. Ello es así porque el día 20 de octubre de 2008 la Comisión Europea había remitido una comunicación al Reino de España en relación con ese expediente, en el que planteaba sus dudas sobre el carácter completo de la lista de beneficiarios y la forma de acreditar ese carácter, así como sobre el cálculo concreto de los intereses de la recuperación en cada uno de los supuestos.

Como resultado de lo tratado en la reunión, la Diputación Foral de Bizkaia se comprometió a aportar adicionalmente a lo ya remitido a la Comisión, certificación expedida por el Sr. Secretario de la Diputación Foral de Bizkaia, bajo su fé pública, de la lista completa de beneficiarios de cada uno de los incentivos fiscales a los que se había reconocido por parte del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia el derecho a aplicar los mencionados incentivos fiscales, de tal forma que la Comisión podía cotejarla suficientemente con el resto de la documentación ya remitida para comprobar el carácter completo de las listas de beneficiarios. Este medio de prueba solamente ha sido aportado por la Diputación Foral de Bizkaia en el curso del procedimiento para contrastar el carácter completo de la lista de beneficiarios.

Además, se remitieron resúmenes adicionales sobre la determinación de las cantidades consideradas como ayudas compatibles y sobre la comprobación del cumplimiento de todos los requisitos establecidos en las correspondientes Directrices europeas de aplicación, en relación con los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones. En particular, se acredita a la Comisión que ninguno de los beneficiarios de ese incentivo fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia se encuentra en sectores excluidos de la posibilidad de recibir ayudas compatibles con las Directrices de aplicación.

Tanto los certificados del Sr. Secretario de la Diputación Foral de Bizkaia sobre la lista de beneficiarios como el detalle de los cálculos para la declaración de compatibilidad de las correspondientes ayudas en los supuestos a los que se refiere el expediente de infracción 2007/2215, se aportan a la Comisión por medio de comunicación de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de 18 de noviembre de 2008.

Y el certificado del Sr. Secretario de la Diputación Foral de Bizkaia relativo a la lista de beneficiarios del incentivo fiscal a que se refiere la Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre de 2001, y el cálculo detallado de los intereses de la recuperación beneficiario por beneficiario, se aportan a la Comisión Europea mediante otra comunicación diferente de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de la misma fecha.

El 2 de diciembre de 2008, la Diputación Foral de Bizkaia interpone un recurso de anulación al amparo de lo dispuesto en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ante el Tribunal General de la Unión Europea en relación con la posición oficial de la Comisión sobre la metodología de cálculo de los intereses de la recuperación por medio de capitalización compuesta. El citado recurso se registró con el número de asunto T-531/08.

La Diputación Foral de Bizkaia había aplicado en todo momento una regla de capitalización compuesta para determinar los intereses de la recuperación, pero entendía que existían importantes dudas jurídicas sobre la aplicación *ratione temporis* de esta metodología a la hora de ejecutar unas Decisiones de la Comisión de 2001, momento en el que el Derecho de la Unión Europea no establecía una regla de estas características. No obstante, la recuperación se había producido conforme a una regla de capitalización compuesta en aras a garantizar la plena e inmediata efectividad de las Decisiones en todos sus extremos.

Esta cuestión no tendría relevancia ulterior en la medida en que el Tribunal General de la Unión Europea, por medio de Auto de 13 de abril de 2010, admitiría la excepción de inadmisibilidad opuesta por la Comisión Europea y confirmaría que la determinación de un método compuesto para calcular los intereses de la recuperación gozaría del tratamiento de acto firme en el curso del procedimiento, por contenerse en escritos anteriores de la Comisión, no recurridos en su momento por parte de las autoridades competentes del Reino de España.

El día 15 de abril de 2009 la Comisión Europea remite una carta de emplazamiento al Reino de España en el seno del expediente de infracción 2007/2427,

correspondiente a la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 respecto a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, en la que manifiesta que aún alberga dudas, en lo que al Territorio Histórico de Bizkaia se refiere, sobre la prueba del carácter completo de la lista de beneficiarios.

La Diputación Foral de Bizkaia presentaría sus observaciones a la carta de emplazamiento mediante comunicación de fecha 11 de junio de 2009, ratificándose en que había aportado todas las pruebas a su disposición respecto al carácter completo de la lista de beneficiarios.

Por su parte, el día 4 de noviembre de 2009 la Comisión remite una nueva comunicación a las autoridades competentes del Reino de España en el mismo expediente de infracción 2007/2427, en la que reitera su posición oficial sobre el cómputo de intereses de la recuperación mediante capitalización compuesta y solicita nuevos elementos de prueba para contrastar que la lista de beneficiarios facilitada es completa, haciendo referencia expresamente a posibles documentos de control interno, reflejo en los presupuestos de gastos fiscales, etc.

La Diputación Foral de Bizkaia contestaría a esta petición por medio de una comunicación de 25 de noviembre de 2009 de su Dirección General de Hacienda en la que da cumplidas explicaciones sobre la estructura del presupuesto de gastos fiscales y sobre los elementos documentales de prueba que pueden servir para acreditar que la lista de beneficiarios facilitada es completa, los cuales habían sido remitidos ya con anterioridad a la Comisión en su integridad.

Hay que tener presente en este punto que con fecha 19 de noviembre de 2009, la Comisión Europea remite un dictamen motivado al Reino de España en el curso del procedimiento de infracción 2007/2427 y a los efectos de lo dispuesto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en virtud del cual entiende que el Reino de España no ha cumplido totalmente las obligaciones que le incumben en la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007, dictada en el asunto C-177/06, solamente en lo que se refiere a la ejecución de las Decisiones de los Territorios Históricos de Araba/Álava y de Gipuzkoa.

En consecuencia, la Comisión Europea entiende que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 ha sido correctamente ejecutada por la Diputación Foral de Bizkaia en lo que le corresponde, cuestión ésta que reviste una importancia destacada porque la Diputación Foral de Bizkaia aplicó los mismos criterios en este caso y en el de la reducción de la base imponible del Impuesto

sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996, donde la Comisión acabaría planteando discrepancias respecto a la aplicación de la regla de *minimis*.

Es cierto que en el dictamen motivado la Comisión deja abierta la posibilidad a ampliar el mismo en caso de que no encuentre satisfactorias las pruebas remitidas en relación con el carácter completo de las listas de beneficiarios, máxime cuando en el Territorio Histórico de Gipuzkoa había aparecido un nuevo beneficiario de este incentivo fiscal que no estaba en la relación inicialmente remitida, por lo que se reserva un pronunciamiento definitivo sobre esta cuestión.

En septiembre de 2011 la Comisión Europea archivaría definitivamente el expediente de infracción 2007/2427 sin que se hubiera dirigido comunicación adicional alguna a la Diputación Foral de Bizkaia, por lo que se confirma plenamente que su ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 fue correcta y desarrollada en tiempo y forma.

Por lo que hace al expediente de infracción 2007/2215, referido a la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, el día 6 de noviembre de 2009, la Comisión Europea remite una nueva comunicación a las autoridades competentes del Reino de España en la que, por lo que a la Diputación Foral de Bizkaia se refiere, insiste en parecidos términos respecto a la prueba del carácter completo de la lista de beneficiarios, y por otro lado, solicita igualmente aclaraciones adicionales y documentación específica adicional respecto a los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y las cantidades de ayuda disfrutada que habían sido consideradas compatibles con el mercado interior, incluyendo expresamente la solicitud de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de referencia de todos los beneficiarios.

Por comunicación de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de 25 de noviembre de 2009, se pasa a responder a las peticiones de información y documentación de la Comisión Europea, tanto en lo relativo al carácter completo de la lista de beneficiarios (en términos similares a la contestación que se ofrece respecto al expediente de infracción 2007/2427) como en lo que se refiere a los documentos e informaciones solicitadas respecto a los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y las ayudas declaradas compatibles.

En este sentido, se incluyen informes individualizados para cada una de las empresas en los que se acredita qué metodología se ha aplicado para determinar las ayudas compatibles en cada caso, profundizando en el detalle de las cuestiones que ya se habían comunicado a la Comisión en comunicaciones anteriores.

El día 1 de junio de 2010, el Gobierno Vasco remite una comunicación a la Diputación Foral de Bizkaia en la que pone en su conocimiento que el día anterior la Diputación Foral de Gipuzkoa ha mantenido una reunión en Bruselas con los servicios de la Comisión Europea para tratar del estado del expediente de infracción 2007/2215, con asistencia además de representantes del Gobierno Vasco y de la REPER, en la que la Comisión Europea solicitaba que se diera respuesta a los elementos puestos de manifiesto en un documento no oficial, denominado "non paper" que, al parecer, había sido remitido por parte del Comisario de la Competencia al Diputado General de Gipuzkoa, con conocimiento de la Vicepresidenta Segunda y Ministra de Economía y Hacienda del Gobierno de España y del Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco en marzo de 2010, del cual no tenían constancia oficial alguna las otras dos Diputaciones Forales.

Ese documento no oficial denominado "non paper" sorprendentemente no solamente contiene menciones relativas a la Diputación Foral de Gipuzkoa sino a las tres Diputaciones Forales, con lo que la Comisión Europea, amén de seguir un procedimiento de requerimiento de información adicional cuando menos atípico y no respetuoso con las normas procedimentales establecidas, no habría respetado en este punto la debida confidencialidad de los datos de las empresas de los otros Territorios Históricos.

A la vista del contenido del documento, en el que se solicitan aclaraciones adicionales sobre los intereses de la recuperación, sobre la aplicación de deducciones retroactivas y sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y de las Directrices comunitarias de ayudas estatales de finalidad regional en relación con las inversiones acometidas por los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, la Diputación Foral de Bizkaia decide preparar toda la documentación adicional requerida para remitirla a la Comisión Europea y disipar, de una vez por todas, cualquier duda adicional que pudiera quedarle al respecto.

Por lo que hace al asunto de las deducciones retroactivas, la Diputación Foral de Bizkaia aclara a la Comisión que en el Territorio Histórico de Bizkaia no se ha producido esa problemática en el proceso de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, además de remitirle copia de las hojas de cálculo completas utilizadas para la determinación de las cantidades a recuperar y de los intereses de la recuperación correspondientes a cada uno de los beneficiarios, aun cuando la mayor parte de esta información ya obraba en su poder con anterioridad.

Además, y a la vista de las aseveraciones realizadas por la Comisión Europea en el documento no oficial denominado "non paper", la Diputación Foral de Bizkaia decide

aportar un informe técnico ampliatorio de cada una de las empresas beneficiarias del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones en el que se constate una vez más el cumplimiento de todos los requisitos aplicables, con el nivel de detalle máximo, y con verificación adicional de los datos de cada una de las empresas, solicitando de ellas que aportaran un informe de procedimientos acordados emitido por auditores de cuentas independientes, que acreditara sin ningún lugar a dudas el cumplimiento de los requisitos normativamente establecidos y relevantes a los efectos que nos ocupan.

La revisión de las hojas de cálculo con la nueva metodología de determinación de los intereses de la recuperación, con un método simple hasta el 19 de abril de 2004 y un método compuesto con posterioridad a esa fecha, acordada con la Comisión Europea, se facilita también a la Comisión.

Y por último, concluido el procedimiento de revisión intensiva y adicional de cada uno de los expedientes por parte de los servicios de la Dirección General de Hacienda y de los auditores de cuentas de las diferentes empresas beneficiarias, se remite una nueva comunicación con el resultado de toda esa revisión y toda la documentación acreditativa de la misma.

Toda esta documentación se remite por parte de la Diputación Foral de Bizkaia a la Comisión Europea en comunicaciones de fechas 7, 14 y 21 de junio de 2010, de forma que la Diputación Foral de Bizkaia había dado en un plazo de tiempo muy razonable contestación cumplida a todos los extremos que en el documento no oficial denominado "non paper" y prueba documental de todos los extremos sobre los que la Comisión podía seguir albergando dudas en aquel momento.

El 16 de noviembre de 2010 el Jefe del Gabinete del Vicepresidente de la Comisión Europea y Comisario a cargo de la Dirección General de la Competencia remite una comunicación al Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia en el que le manifiesta que la Comisión Europea va a presentar un recurso de incumplimiento al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Reino de España y le traslada las cuestiones que respecto a la Diputación Foral de Bizkaia siguen suscitando dudas a la Comisión Europea sobre el grado de cumplimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006.

En concreto, la Comisión Europea plantea su discrepancia respecto a la aplicación de la regla *de minimis* en relación con los beneficiarios de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, aun cuando la misma aplicación se había hecho de esa regla por parte de la Diputación

Foral de Bizkaia en la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de septiembre de 2007 en lo que se refiere a la exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación, en cuyo caso la Comisión Europea había considerado que la Diputación Foral de Bizkaia había ejecutado correctamente la sentencia del Tribunal de Justicia.

Y también plantea su discrepancia en lo que se refiere a algunos beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones por la manera de interpretar el requisito de que la ayuda cuente con efecto de incitación, tal y como está definido en el apartado 4.2 de las Directrices comunitarias de ayudas estatales de finalidad regional de 1998.

Asimismo, en relación con un único beneficiario de este incentivo fiscal, la Comisión Europea entiende que, aunque en ese supuesto sí se cumplía con el requisito del efecto de incitación, no se había acreditado a la Comisión por parte de la Diputación Foral de Bizkaia de manera suficiente el cumplimiento de todos los requisitos adicionales establecidos por las Directrices multisectoriales de ayudas estatales para grandes proyectos de inversión.

La Diputación Foral de Bizkaia, por medio de su Dirección General de Hacienda, remite una nueva comunicación el 22 de noviembre de 2010, a la Comisión Europea a la vista del contenido de la carta recibida, en la que se acredita que la Diputación Foral de Bizkaia ya había acreditado anteriormente el cumplimiento completo de los requisitos establecidos en las Directrices multisectoriales de ayudas estatales a grandes proyectos de inversión respecto al beneficiario de referencia, pero por facilitar la labor de la Comisión Europea se remite un nuevo informe que actualiza y clarifica esta cuestión.

Como vemos, en este momento se manifiestan criterios de discrepancia que no habían aparecido durante todo el proceso de tramitación del expediente de infracción, al menos, de una manera explícita, y por otro lado, se abandonan cuestiones sobre las que se había insistido mucho por parte de la Comisión, como las relativas al carácter completo de la lista de beneficiarios.

Teniendo presentes, por tanto, por un lado, las discrepancias entre la Comisión Europea y la Diputación Foral de Bizkaia sobre la aplicación de esos dos criterios hermenéuticos, y por otro, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de junio y de 28 de julio de 2011 en los recursos de casación que pusieron fin al devenir judicial de las impugnaciones de las instituciones forales en relación a las Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001, y a la vista de las consecuencias que pudiera implicar una sentencia condenatoria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ese nuevo recurso de incumplimiento que la Comisión Europea anuncia que va a presentar ante el

Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Diputación Foral de Bizkaia entiende oportuno encarar un proceso de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 a los efectos de exigir a las empresas, cautelarmente hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciara definitivamente sobre cómo interpretar y aplicar ambos criterios en discusión, las cantidades correspondientes, junto con sus intereses de la recuperación, derivadas de asumir plenamente los criterios interpretativos defendidos por la Comisión.

La Diputación Foral de Bizkaia decidió, por tanto, realizar un proceso de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 ajustándose a los criterios defendidos por la Comisión Europea en su demanda ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ese nuevo recurso de incumplimiento, al que luego haremos referencia en mayor detalle, a los solos y exclusivos efectos de detener el cómputo de la eventual sanción a tanto alzado que pudiera imponer el Tribunal de Justicia de no admitir los argumentos defendidos por el Reino de España y de evitar que se imponga una multa coercitiva con posterioridad. Lo cual no implicaba, en ningún caso, que la Diputación Foral de Bizkaia compartiera los criterios defendidos por la Comisión Europea, como tampoco los compartía la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En consecuencia, la Diputación Foral de Bizkaia decidió dictar actos administrativos de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 en lo que se refiere a ambas Decisiones de la Comisión a los efectos de recuperar las cantidades que la Comisión Europea estimaba que no han sido correctamente exigidas a los beneficiarios según se desprende de la demanda presentada.

Se ordenó, en consecuencia, por parte de la Diputación Foral de Bizkaia la ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 atendiendo a los criterios expuestos por la Comisión Europea, dejando claro en cualquier caso la disconformidad de la Diputación Foral de Bizkaia con los mencionados criterios y el carácter cautelar de la recuperación adicional que se ha llevado a efecto.

Así, todos los actos administrativos que ordenaron la ejecución complementaria mencionada y la recuperación de las cantidades que se derivaban de la aplicación de los criterios defendidos por la Comisión, incluyeron una condición resolutoria en virtud de la cual lo dispuesto en las citadas Resoluciones quedaría automáticamente sin efecto en caso de que el Tribunal de Justicia desestimase el recurso presentado por la Comisión Europea.

Por lo tanto, la existencia de condición resolutoria era una garantía de la plena e inmediata ejecución del Derecho de la Unión en caso de que el Tribunal de Justicia estimase las pretensiones de la Comisión en el recurso y, a la vez, de la indemnidad de los derechos de las empresas beneficiarias conforme al Derecho interno para el supuesto de que el Tribunal de Justicia desestimara las pretensiones articuladas por la Comisión, aunque bien es cierto que resulta del todo atípico en la estructura de un acto administrativo, pero atípico también estaba resultando el desarrollo de este procedimiento de ejecución.

El 18 de octubre de 2011 se informó a la Comisión por parte de la Diputación Foral de Bizkaia de que se habían dictado actos administrativos de exigencia de la recuperación de las cantidades que la Comisión consideraba aún pendientes, de forma cautelar y a los solos efectos de detener el cómputo de las sanciones, como se ha expuesto, facilitando copia de los mismos y de toda la documentación relevante para que la Comisión pudiera comprobarlo.

Transcurrido el plazo voluntario de pago que debía concederse conforme a la normativa interna de aplicación, se informó a la Comisión Europea, aportando la correspondiente evidencia probatoria, que habían sido recuperadas todas las cantidades exigidas, excepto en el caso de una empresa que se negó a pagar, y respecto de la que se embargaron bienes suficientes para hacer frente a la ejecución coercitiva de las cantidades correspondientes.

Un beneficiario de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación no había satisfecho las deudas pero se encontraba en concurso de acreedores, habiéndose decretado la extinción de la entidad, estando en curso en aquel momento su liquidación en un Juzgado de lo Mercantil de Bilbao, ante el que se ha solicitado y obtenido el reconocimiento de los créditos por recuperación de ayudas de Estado y del que no se va a poder obtener cantidad alguna por insuficiencia de bienes en el concurso. No existe continuidad de la actividad y, por tanto, conforme a la jurisprudencia de aplicación la Diputación Foral de Bizkaia ha realizado todo lo exigible para que se considere ejecutada la sentencia del Tribunal de Justicia en este procedimiento. En concreto, según resulta de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de noviembre de 2011 (asunto C-496/09, apartados 72 a 75) las autoridades forales han realizado todo cuanto estaba en su mano para ejecutar la sentencia en cuanto a esta empresa sometida a procedimiento concursal se refiere, puesto que concurren todos los elementos exigidos en la mencionada sentencia y se ha remitido prueba de todos ellos a la Comisión Europea.

Por otro lado, un beneficiario del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones no había satisfecho las deudas correspondientes, pero el Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Bizkaia había adoptado medidas de embargo de los bienes y derechos de la entidad en cuantía suficiente para satisfacer las deudas correspondientes mediante la ejecución coercitiva de su patrimonio conforme a la normativa interna de aplicación, lo que se verificaría tan pronto como lo permitan los trámites establecidos en la citada normativa, pero con las medidas de embargo adoptadas el beneficiario ha perdido la disposición de bienes de su patrimonio por importe que cubre suficientemente las cantidades exigidas en ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia, y por tanto, debía considerarse que se ha eliminado por este medio la distorsión de la competencia. Desde esta perspectiva, y atendiendo a lo establecido por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 17 de noviembre de 2011 (asunto C-496/09, apartado 76), en el presente supuesto se han adoptado con éxito medidas para garantizar la ejecución coercitiva de la sentencia del Tribunal mediante los embargos practicados, de lo cual se han remitido las correspondientes evidencias probatorias a la Comisión Europea, con lo que debe darse también por ejecutada la sentencia del Tribunal de Justicia en lo que a este beneficiario se refiere.

Adicionalmente, debe tenerse presente que este beneficiario fue declarado en concurso de acreedores con fecha 29 de noviembre de 2011 por auto del Juzgado de lo Mercantil de Bilbao, por lo que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo que proseguir los trámites para el cobro efectivo de las liquidaciones correspondientes con sujeción a las normas que rigen el procedimiento concursal en el Derecho interno, con solicitud del reconocimiento de los créditos y de la ejecución separada de los embargos practicados.

Por lo tanto, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia en relación con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones se había completado por parte de la Diputación Foral de Bizkaia el 14 de noviembre de 2011 respecto a la totalidad de los beneficiarios de las ayudas incluso aplicando los criterios de la Comisión Europea, si bien, en relación con una entidad sometida a un procedimiento concursal continuaron posteriormente las actuaciones en el seno del mismo, siguiendo las prescripciones de la legislación concursal y atendiendo a lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de lo que se ha informado cumplida y puntualmente en todo momento a los Servicios de la Comisión. Gracias a las actuaciones de la Diputación Foral de Bizkaia se conseguiría recuperar en metálico el importe total de la ayuda pendiente de esta entidad el día 25 de febrero de 2013.

Por su parte, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia en relación con la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación se había completado también por parte de la Diputación Foral de Bizkaia

el 14 de noviembre de 2011 respecto a la totalidad de los beneficiarios de las ayudas, incluyendo la entidad sometida a un procedimiento concursal, puesto que se ha extinguido la misma sin continuación de su actividad y con la completa cancelación de su inscripción registral, de lo que se ha informado cumplida y puntualmente en todo momento a los Servicios de la Comisión.

Por tanto, incluso aplicando los criterios defendidos por los servicios de la Comisión, la Diputación Foral de Bizkaia procedió a ejecutar, en cuanto tuvo conocimiento del alcance de los reparos que la Comisión ponía al proceso de recuperación llevado a efecto por parte de la misma, completamente a satisfacción de la Comisión las dos Decisiones, si bien, manifestando que no compartía los criterios utilizados por la Comisión Europea y discutiéndolos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el curso del recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Hemos querido detallar cómo se ha llevado a cabo el procedimiento de recuperación, al menos, en lo que a un Territorio Histórico se refiere, para que se pueda ser consciente, desde un primer momento, de las dificultades planteadas durante todo el proceso de recuperación, tanto desde una perspectiva interna, como en relación a la comprobación que realizan los servicios de la Comisión, que ya hemos visto que han utilizado diferentes medios de requerir información y de expresar sus dudas sobre el proceso de recuperación, y no siempre los que se encuentran establecidos en las disposiciones del Derecho de la Unión Europea.

Otro elemento a tener en cuenta es que los otros dos Territorios Históricos vascos, a los que la Comisión imputaba más cuestiones en relación con el grado de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, también acabaron llevando adelante un proceso de recuperación complementaria, que no concluiría hasta el verano de 2013 en ninguno de los dos casos.

viii) Los recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ya hemos anticipado en el apartado anterior que la Comisión Europea acudió ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en dos ocasiones, primero al amparo del procedimiento previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para que el Tribunal de Justicia declarara que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en la ejecución de las Decisiones de la Comisión de 11 de julio y de 20 de diciembre de 2001, y en un segundo momento, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

Europea, para que el Tribunal de Justicia declarara que las autoridades españolas tampoco habían dado cumplimiento a la primera sentencia del Tribunal de Justicia en relación con las Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001, dentro del plazo conferido al efecto en el dictamen motivado del expediente de infracción 2007/2215 e impusiera las correspondientes sanciones al Reino de España.

Nos corresponde ahora, por tanto, para completar el análisis de esta cuestión, ocuparnos de las cuestiones que se dilucidaron en los recursos de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, relevantes en lo que nos ocupa por ser la primera ocasión en la que unas decisiones negativas con orden de recuperación de ayudas estatales dictadas por la Comisión se referían al ámbito de la fiscalidad directa de las empresas.

Con fecha 10 de noviembre de 2003, la Comisión Europea interpuso una demanda contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo de lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en conexión con lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 108 del mismo Tratado, para que declarase que, al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la decisión de la Comisión de 11/07/2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones [notificada con el número C(2001)1765] o, en cualquier caso, al no haber comunicado dichas disposiciones a la Comisión conforme a lo dispuesto en el artículo 4, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicha decisión. El mencionado asunto se registró en el Tribunal bajo el número C-487/03.

Con la misma fecha de 10 de noviembre de 2003, la Comisión Europea interpuso una demanda contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo de los mismos preceptos del Tratado, para que declarase que, al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la decisión de la Comisión de 11/07/2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a algunas empresas de reciente creación en Vizcaya [notificada con el número C(2001)1763] o, en cualquier caso, al no haber comunicado dichas disposiciones a la Comisión conforme a lo dispuesto en el artículo 4, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicha decisión. El mencionado asunto se registró en el Tribunal bajo el número C-490/03.

Conforme al artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como ya tuvimos ocasión de exponer, los recursos de incumplimiento solamente pueden

dirigirse contra los Estados miembros, y no contra las regiones u otras subdivisiones territoriales internas, en tanto que los sujetos que concluyen el Tratado son cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea. Es por ello que las demandas de incumplimiento se dirigen por parte de la Comisión contra el Reino de España.

Precisamente por ello, las instituciones forales no tienen derecho a intervenir en el procedimiento, y en consecuencia, la representación letrada del Reino de España corresponde en exclusiva a la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órgano técnico de la Abogacía del Estado que se encuentra adscrito a la Secretaría de Estado de Asuntos Europeos del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

La Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea presentó con fecha 19 de febrero de 2004 su escrito de contestación a la demanda presentada por la Comisión Europea en el asunto C-487/03, en el que rechaza las imputaciones vertidas por la Comisión en su escrito de demanda por entender lo siguiente:

"23. En cualquier caso, consideramos que no existe incumplimiento en el momento de presentarse la demanda puesto que se habían iniciado ya actuaciones necesarias para dar cumplimiento a la decisión (como se expone infra epígrafes 1. 2 y 1 .. 3) , y dichas actuaciones habían sido comunicadas a la Comisión mediante escritos de 3 y 23 de octubre de 2001 y de 25 de octubre de 2002. [...]"

26 .. El Reino de España considera, en contra de lo mantenido por la Comisión, que sus Autoridades sí han adoptado todas las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la decisión sobre las ayudas pendientes de pago.

27. Habida cuenta de que en el presente asunto las medidas fiscales calificadas de ayudas incompatibles con el mercado común no consisten en la realización de pagos por la Administración -supuesto que hubiera permitido sin más la suspensión de todo desembolso-, sino que se trata de medidas que permitan al operador económico deducirse, a la hora de cumplir sus obligaciones tributarias, la "ayuda", la actuación que se presentaba como adecuada y necesaria para dar cumplimiento a la decisión a este respecto era poner inmediatamente en conocimiento de las empresas afectadas que éstas ya no podrían seguir beneficiándose de las medidas fiscales a que se refiere la decisión. Luego, respecto a estas empresas, el régimen de ayudas ya no produciría efecto en el futuro ..

28. Y tal actuación -hemos de subrayar- fue puesta en conocimiento de la Comisión (véase el punto 2 del escrito de la Diputación Foral de Vizcaya que figura como anexo 3 de la demanda) [...]"

43. Como ya se ha expuesto, la decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001, cuyo incumplimiento se imputa al Reino de España a través del presente procedimiento, ha sido impugnada ante el Tribunal de Primera Instancia en los asuntos T-228/01 y T-226/01 ..

44 . Por ello, entendemos que, antes de que el Tribunal se pronuncie sobre el presente procedimiento, es necesario dilucidar si la Decisión que la Comisión considera que el Reino de España incumple es o no legal ..

45.. En caso contrario, piénsese en la situación, a juicio del Reino de España totalmente indeseable, en la que se ubicaría a la Comunidad en el supuesto de una eventual sentencia declarando el incumplimiento de un Estado miembro de una decisión de la Comisión que posteriormente resultara anulada, en todo o en parte, por una sentencia del Tribunal de Primera Instancia, decisión cuyo cumplimiento, por tanto, nunca hubiera debido exigirse ..

46 .. A este respecto, el artículo 231 CE dispone que, de estimarse el recurso de nulidad, el Tribunal comunitario declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto

impugnado. En consecuencia, tal acto nunca podría ser base legal para la interposición de una demanda de incumplimiento ..

47. Podría todavía ser más grave la situación si resultara que la Comisión - del mismo modo que ha presentado el presente recurso de incumplimiento de su decisión sin conceder ninguna relevancia a la existencia de los recursos de anulación contra la misma aún pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia - en el caso de una eventual sentencia del Tribunal de Justicia declarando el incumplimiento de la decisión de la Comisión, llegara a presentar un recurso sobre la base del artículo 228 CE, sin esperar a la sentencia en los asuntos pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia. En tal caso podríamos incluso encontrarnos con una situación en la que el Reino de España pudiera tener que abonar una multa coercitiva por no adoptar las medidas necesarias para la ejecución de una sentencia que declarara el incumplimiento de una decisión de la Comisión que posteriormente pudiera resultar anulada, en todo o en parte, por una sentencia del Tribunal de Primera Instancia.

No puede, tampoco, pasarse por alto que, si bien el ordenamiento jurídico comunitario establece, llegado el caso, cauces a los perjudicados para la reparación de los daños y perjuicios sufridos por una decisión comunitaria nula -y con mayor motivo, cuando la misma se ha ejecutado (artículo 288 CE, párrafo segundo), no resulta evidente que exista la posibilidad real de obtener una reparación ante una sentencia declarando el incumplimiento de una decisión comunitaria que posteriormente es anulada, en la medida en que ha exigido el cumplimiento de un acto nulo y sin valor ni efecto alguno (artículo 231 CE)

49. En este contexto, la resolución del recurso de anulación contra la decisión de la Comisión pendiente ante el Tribunal de Primera Instancia se presenta como una cuestión previa y necesaria a tomar en consideración en el marco de la resolución de un recurso de incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2 ..

50. Así parece haberlo entendido, además, el Tribunal de Justicia a la hora de enjuiciar recursos de incumplimiento de decisiones sobre ayudas de Estado en la medida en que, movido, a juicio del Reino de España, por criterios de prudencia y administración de justicia, ha pronunciado su sentencia una vez conocido lo resuelto en el marco del recurso de anulación contra la decisión cuyo incumplimiento se denunciaba por la Comisión (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2001, Comisión/Bélgica, C-378/98, Rec .. p .. I-5107, apartado 9; de 2 de julio de 2002, Comisión/España, C-499/99, Rec. p. I-6031, apartado 31' y de 26 de junio de 2003' Comisión/España, C-404/00, apartado 12, pendiente de publicación en la Recopilación)

51. Por tanto, solicitamos del Tribunal que, en aplicación de lo previsto en el artículo 82 bis del Reglamento de Procedimiento y dadas las circunstancias particulares que concurren en el presente asunto, suspenda el presente procedimiento hasta que se dicte sentencia por el Tribunal de Primera Instancia en los asuntos T-228/01 y T-226/01".

En términos similares se pronuncia la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su escrito de contestación a la demanda en el asunto C-490/03, presentado el día 19 de febrero de 2004.

El siguiente hito procedimental en el curso de estos recursos por incumplimiento es el intento de personación en los mismos de la Comunidad Autónoma de La Rioja en apoyo de las pretensiones de la Comisión, intento que fue rechazado por Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de marzo de 2004, por cuanto, como hemos dicho con anterioridad, nadie que no sea un Estado miembro o una institución de la Unión Europea puede tener participación en los recursos por incumplimiento iniciados al amparo de lo dispuesto en los artículos 258 ó 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante sentencia de su Sala Segunda de 14 de diciembre de 2006 (ECLI:EU:C:2006:777), tras acumular los recursos interpuestos por la Comisión contra el Reino de España a efectos de celebración de la vista oral y de la sentencia, estima los recursos planteados por la Comisión y declara lo siguiente:

“que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las siguientes Decisiones:

– *Decisión 2002/820/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (asunto C-485/03);*

– *Decisión 2002/892/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava (asunto C-488/03);*

– *Decisión 2003/27/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (asunto C-487/03);*

– *Decisión 2002/806/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (asunto C-490/03);*

– *Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (asunto C-486/03), y*

– *Decisión 2002/540/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (asunto C-489/03),*

al no haber adoptado dentro del plazo fijado todas las medidas necesarias para cumplir lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de cada una de estas Decisiones”.

Esta sentencia se dictó sin necesidad de que la Abogada General emitiera sus conclusiones en el procedimiento, y básicamente vino a contrarrestar las alegaciones realizadas por el Reino de España y entendió que los recursos de anulación contra las Decisiones de la Comisión pendientes ante el Tribunal General de la Unión Europea no impiden que haya que ejecutar las Decisiones de la Comisión, y por lo tanto, no había razón alguna para no haber llevado a efecto su contenido y no haber completado el procedimiento de recuperación.

Esta sentencia del Tribunal de Justicia parte de analizar si se mantenía el incumplimiento de las obligaciones establecidas en las Decisiones en el plazo de dos meses otorgado por las propias Decisiones para su cumplimiento, y pasa a analizar cada una de las obligaciones impuestas por esas Decisiones.

Así, por lo que se refiere a la obligación de suprimir las ayudas pendientes de disfrute por parte de sus beneficiarios, el Tribunal de Justicia entiende que las autoridades forales no han acreditado que hayan cumplido con esa obligación en la medida en que los beneficiarios podían seguir aplicando los incentivos fiscales de conformidad con la

regulación establecida en las Normas Forales que los habían establecido, pese a que las instituciones forales ya hubieran derogado la regulación, lo que razona en los siguientes términos:

“62 El artículo 2 de cada una de las Decisiones controvertidas exige al Reino de España que suprima el régimen de ayudas de que se trate en la medida en que siga produciendo efectos. El artículo 3, apartado 1, párrafo segundo, de cada una de estas Decisiones ordena la suspensión de las ayudas pendientes de pago.

63 Se deduce de los puntos 7 y siguientes de las Decisiones controvertidas que, en todos los regímenes de que se trata,

- la concesión de la ayuda requería una decisión administrativa;*
- el crédito fiscal del 45 % de las inversiones, deducible de la cuota del impuesto, podía dar lugar a deducciones durante varios años, y eventualmente con posterioridad a las Decisiones controvertidas, en el caso de que no hubiera podido aplicarse anteriormente la totalidad de deducción por ser insuficiente la cuota;*
- las ayudas para las empresas de reciente creación consistían en una reducción de un 99, 75, 50 y 25 %, respectivamente, de su base imponible positiva en cuatro periodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que hubieran obtenido bases imponibles positivas dentro de los cuatro años siguientes al inicio de su actividad empresarial.*

64 Por consiguiente, en función del régimen de ayudas de que se trate, las resoluciones administrativas de concesión de la ayuda efectivamente adoptadas podían o debían producir efectos con posterioridad a las Decisiones controvertidas, a falta de medidas nacionales concretas para la ejecución de estas últimas.

65 Las operaciones de deducción del crédito fiscal y de reducción de la base imponible autorizadas por las mencionadas resoluciones administrativas para el periodo posterior a las Decisiones controvertidas constituían las ayudas pendientes de pago a efectos del artículo 3, apartado 1, párrafo segundo, de cada una de estas últimas Decisiones.

66 Pues bien, resulta obligado hacer constar que el Reino de España no ha demostrado haber adoptado medidas adecuadas para impedir que las resoluciones anteriores de concesión de la ayuda siguieran produciendo efectos.

67 Incluso en el supuesto de que, como alega dicho Estado miembro, el acto adecuado y necesario, con arreglo al Derecho nacional, para dar cumplimiento a las Decisiones controvertidas consistiera simplemente en informar a las empresas afectadas de que en lo sucesivo no podrían seguir disfrutando de las medidas fiscales contempladas en las Decisiones controvertidas, es preciso hacer constar igualmente que tampoco se ha demostrado la realidad de dicha acción de información a las empresas beneficiarias de las ayudas.

68 En efecto, el punto 2 de cada uno de los escritos de las Diputaciones Forales únicamente menciona, en términos genéricos, las iniciativas adoptadas por la Administración con respecto a los contribuyentes afectados «al objeto de recabar las informaciones necesarias para dar cumplimiento» a las Decisiones controvertidas.

69 Por lo tanto, procede concluir que, al expirar el plazo fijado por las Decisiones controvertidas, el Reino de España no había ejecutado la obligación de suspender las ayudas concedidas con anterioridad a dichas Decisiones y que aún debían seguir produciendo efectos con posterioridad a éstas”.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia analiza las cuestiones relativas a la obligación de recuperación de las ayudas, llegando a la conclusión de que no se habían ejecutado y que el Reino de España no podía invocar ningún argumento válido en Derecho de la Unión Europea para justificar esa no ejecución.

Así, el Tribunal de Justicia recuerda lo siguiente:

“72 Según reiterada jurisprudencia, el único motivo que un Estado miembro puede invocar contra un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión en la que se ordena la recuperación (véanse en particular las sentencias de 26 de junio de 2003, Comisión/España, C-404/00, Rec. p. I-6695, apartado 45; Comisión/Italia, antes citada, apartado 16, y de 12 de mayo de 2005, Comisión/Grecia, C-415/03, Rec. p. I-3875, apartado 35).

73 En los presentes asuntos, el Reino de España invocó en primer lugar, mediante los escritos de las Diputaciones Forales, «la complejidad de algunas cuestiones» relativas a la ejecución de las Decisiones controvertidas, complejidad que se derivaba en particular de la necesidad de revisar actos administrativos que habían adquirido firmeza con arreglo al Derecho interno, situación para la que, en su opinión, éste no había previsto solución alguna. Posteriormente alegó, mediante el escrito de 25 de octubre de 2002, que la situación a la que se enfrentaba la Administración era «totalmente excepcional», puesto que el ordenamiento jurídico interno no contenía ninguna disposición expresa que indicara o estableciera un procedimiento concreto para la ejecución de una decisión por la que se ordenase la recuperación de ayudas incompatibles con el mercado común. En este último escrito, el Reino de España precisó que finalmente se había considerado pertinente a estos efectos la revisión de oficio de los actos individuales de concesión de la ayuda.

74 No obstante, procede recordar a este respecto que la condición de imposibilidad absoluta de ejecución no se cumple cuando el Gobierno demandado se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la decisión, sin emprender actuación real alguna ante las empresas interesadas con el fin de recuperar la ayuda y sin proponer a la Comisión modalidades alternativas de ejecución de la decisión que permitan superar las dificultades (véanse en particular las sentencias antes citadas Comisión/España, apartado 47; Comisión/Italia, apartado 18, y Comisión/Grecia, apartado 43)”.

E incluso acaba determinando que no necesita entrar a analizar el motivo de incumplimiento relativo a la falta de información a la Comisión, porque es evidente que nada se puede informar si no se ha llevado a efecto la recuperación de las ayudas.

Hay que tener presente además que, con fecha 29 de marzo de 2006, la Comisión Europea interpuso igualmente una demanda contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo de lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en conexión con lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 108 del mismo Tratado, para que declarase que, al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de las decisiones de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 relativas al régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 a favor de algunas empresas de reciente creación en Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, documentos C (2001) 4448 fin, C (2001) 4478 fin y C (2001) 4475 fin, o, en cualquier caso, al no haber comunicado dichas disposiciones a la Comisión conforme a lo dispuesto en el artículo 4, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dichas decisiones y del Tratado. El mencionado asunto se registró en el Tribunal bajo el número C-177/06.

Esta vez, la Comisión Europea optó por presentar una única demanda que englobaba el incumplimiento de las tres Decisiones de la Comisión.

El 21 de junio de 2006 la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea presentaba el escrito de contestación a la demanda presentada por la Comisión, en el que, una vez más, rechazaba que se hubieran acreditado por parte de la Comisión los incumplimientos alegados, así como defendía que la actuación de las instituciones forales en el proceso de recuperación había sido correcta.

En este sentido, se puede leer en el escrito de contestación a la demanda formulado por la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo siguiente:

"102. Subsidiariamente a los motivos de ilegalidad expuestos, el Reino de España quiere dejar constancia de que las exenciones del impuesto de sociedades recogidas en las normas forales 18/1993, de 5 de julio (Álava), 11/1993 de 26 de junio (Guipúzcoa) y 5/1993, de 24 de junio (Vizcaya) se concedían por un período de 10 ejercicios fiscales desde el ejercicio de constitución de la nueva sociedad.

Estos regímenes, aunque formalmente no han sido derogados, tienen una vigencia limitada en el tiempo, ya que se aplicaban a entidades que se constituyeran desde su entrada en vigor (1993) hasta el 31 de diciembre de 1994, concediéndose las exenciones para los 10 ejercicios fiscales siguientes a la creación de la entidad. Por tanto este régimen se pudo aplicar como máximo hasta la declaración presentada en julio de 2005.

103. En consecuencia el régimen fiscal al que se refieren las Decisiones controvertidas ha dejado de producir efectos, por lo que hay que considerar cumplida la obligación prevista en el artículo 2 de dichas Decisiones.[...]

107. Toda la argumentación de la Comisión es errónea y queda desvirtuada por la mera realidad de que, como podrá apreciar el Tribunal de la simple lectura de la información facilitada a la Comisión mediante la carta de 25 de octubre de 2002 (anexo 7 de la demanda), el procedimiento interno para la recuperación de las ayudas es el previsto a través del procedimiento de revisión de los actos nulos.

108. Es sorprendente la lectura errónea que la Comisión realiza de la información facilitada, puesto que, además, las Autoridades competentes expresamente señalaron que "fa vía emprendida de ejecución (. . .) se ha adoptado a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia sobre la primacía del Derecho comunitario establecida en su sentencia Costa/EN EL de 15 de julio de 1 964" (véase el punto 2 del escrito de la Diputación Foral adjunto a la carta de 25 de octubre de 2002; supra punto 14), lo que evidenciaba, en cualquier caso, la falta de toda relevancia concedida al citado dictamen "Renove", referenciado sólo a los efectos de constatar una posible "dificultad" en el camino, ahora bien, dejada de lado al objeto de cumplir satisfactoriamente la orden de recuperación de las ayudas.

109. En este punto, conviene recordar que, según jurisprudencia reiterada, en el marco de un recurso por incumplimiento corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que éste verifique la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en ninguna presunción (véase, entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de mayo de 1982, Comisión/Países Bajos, 96/81, Rec. p. 1791, apartado 6 y de 12 de diciembre de 2002, Comisión/Alemania, C-209/00, Rec. p. 1-11695, apartado 38).

110. A este respecto, toda la literatura de la demanda sobre el procedimiento de declaración de lesividad de los actos "anulables" a que se refiere la Comisión como elemento de prueba de la existencia de un incumplimiento es sólo una mera elucubración. Por otra parte, según la jurisprudencia comunitaria, un Estado miembro que se halle obligado, en virtud de una decisión de la Comisión, a recuperar ayudas ilegales es libre para elegir los medios por los que ejecutará esta obligación, siempre que las medidas elegidas no menoscaben el alcance y eficacia del Derecho comunitario (sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2002, Comisión/Alemania, citada, apartado 34)

111. Pues bien, el procedimiento de revisión de los actos nulos es el adecuado para la ejecución correcta de la decisión puesto que no menoscaba su alcance y eficacia.

112. La propia Comisión así implícitamente lo reconoce al señalar que "el derecho interno prevé otras vías a primera vista menos problemáticas como "la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho "(artículos 62 y 102 de la Ley 30/1992)" (punto 54 de la demanda) como el procedimiento adecuado en aras a la recuperación de las ayudas a que se refiere la decisión. [...]

116. El Reino de España solicita al Tribunal que, atendidas las particulares circunstancias que concurren en esta litis y que se exponen detalladamente en el presente escrito, proceda a la suspensión del presente procedimiento, sobre la base del artículo 82 bis del Reglamento de Procedimiento, por cuanto las decisiones cuya declaración de incumplimiento pretende la Comisión no son conformes a Derecho.

117. En este sentido, el Reino de España desea subrayar que se trata de decisiones que no gozan de firmeza, puesto que actualmente se encuentran recurridas ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI) [asuntos acumulados T-86/02 (Territorio Histórico de Álava-Diputación Foral de Álava/Comisión), T-87/02 (Territorio Histórico de Vizcaya-Diputación Foral de Vizcaya/Comisión) y T-88/02 (Territorio Histórico de Guipúzcoa-Diputación Foral de Guipúzcoa/Comisión)], tal como, por otra parte, se reconoce en la propia demanda (párrafos 2, 3 y 33).

118. Por ello, entendemos que, antes de que el Tribunal se pronuncie sobre el presente procedimiento, resulta necesario e imprescindible determinar si las decisiones controvertidas que la Comisión considera que el Reino de España incumple son o no legales. En caso contrario, piénsese en la situación, a juicio del Reino de España totalmente indeseable, en la que se ubicaría a la Comunidad en el supuesto de una eventual sentencia declarando el incumplimiento de un Estado miembro de una decisión de la Comisión que posteriormente resultara anulada, en todo o en parte, por una sentencia del Tribunal de Primera Instancia, decisión cuyo cumplimiento, por tanto, nunca hubiera debido exigirse.

119. A este respecto, el artículo 231 CE dispone que, de estimarse el recurso de nulidad, el Tribunal comunitario declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. En consecuencia, tal acto nunca podría ser base legal para la interposición de una demanda de incumplimiento.

120. Podría todavía ser más grave la situación si resultara que la Comisión- del mismo modo que ha presentado el presente recurso de incumplimiento de su decisión sin conceder ninguna relevancia a la existencia de los recursos de anulación contra la misma aún pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia - en el caso de una eventual sentencia del Tribunal de Justicia declarando el incumplimiento de la decisión de la Comisión, llegara a presentar un recurso sobre la base del artículo 228 CE, sin esperar a la Sentencia en los asuntos pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia. En tal caso podríamos incluso encontrarnos con una situación en la que el Reino de España pudiera tener que abonar una multa coercitiva por no adoptar las medidas necesarias para la ejecución de una sentencia que declarara el incumplimiento de una decisión de la Comisión que posteriormente pudiera resultar anulada, en todo o en parte, por una sentencia del Tribunal de Primera Instancia.

121. No puede, tampoco, pasarse por alto que, si bien el ordenamiento jurídico comunitario establece, llegado el caso, cauces a los perjudicados para la reparación de los daños y perjuicios sufridos por una decisión comunitaria nula -y con mayor motivo, cuando la misma se ha ejecutado- (artículo 288 CE, párrafo segundo), no resulta evidente que exista la posibilidad real de obtener una reparación ante una sentencia declarando el incumplimiento de una decisión comunitaria que posteriormente es anulada, en la medida en que ha exigido el cumplimiento de un acto nulo y sin valor ni efecto alguno (artículo 231 CE).

122. En este contexto, la resolución del recurso de anulación contra la decisión de la Comisión pendiente ante el Tribunal de Primera Instancia se presenta como una cuestión previa y necesaria a tomar en consideración en el marco de la resolución de un recurso de incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2.

123. Así parece haberlo entendido, además, el Tribunal de Justicia a la hora de enjuiciar recursos de incumplimiento de decisiones sobre ayudas de Estado en la medida en que, movido, a juicio del Reino de España, por criterios de prudencia y administración de justicia, ha pronunciado su sentencia una vez conocido lo resuelto en el marco del recurso de anulación contra la decisión cuyo incumplimiento se denunciaba por la Comisión

(véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2001, Comisión/Bélgica, C-378/98, Rec. p. 1-5107, apartado 9; de 2 de julio de 2002, Comisión/España, C-499/99, Rec. p. 1-6031, apartado 31, y de 26 de junio de 2003, Comisión/España, C-404/00, Rec.p. 1-6695, apartado 12).

124. Dado lo avanzado del procedimiento ante el TPI de los citados asuntos T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 y T-88/02, solicitamos del Tribunal que, en aplicación de lo previsto en el artículo 82 bis del Reglamento de Procedimiento, suspenda el presente procedimiento hasta que se dicte sentencia por el TPI en los referidos asuntos acumulados T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 y T-88/02.

125. La circunstancia procesal de que el destinatario de las decisiones controvertidas, el Reino de España, no las haya directamente recurrido no le impide, una vez que la Comisión ha tomado la iniciativa de interponer la presente demanda de incumplimiento, hacer valer la ilegalidad de las decisiones controvertidas no firmes con objeto de legítimamente oponerse a que sea declarado un incumplimiento por su parte".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante sentencia de su Sala Segunda de 20 de septiembre de 2007 (ECLI:EU:C:2007:538), estima el recurso planteado por la Comisión y declara lo siguiente:

"que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 3 de las Decisiones:

– 2003/28/CE de la Comisión, de 20 diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (España),

– 2003/86/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España), y

– 2003/192/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (España),

al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para dar cumplimiento a dichas disposiciones".

En consecuencia, el Tribunal de Justicia desestimó todas las alegaciones realizadas por la Abogacía del Estado sobre la necesidad de esperar a que se resolvieran por parte del Tribunal General de la Unión Europea los recursos de anulación interpuestos por las instituciones competentes del Reino de España antes de plantearse si se podía declarar un incumplimiento de las obligaciones que le incumbían conforme al Derecho de la Unión, entendiéndose, igualmente, que el procedimiento de recuperación mediante declaración de nulidad de pleno Derecho de los actos administrativos en virtud de los que las Diputaciones Forales concedieron cada uno de los incentivos fiscales declarados como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior a cada una de las empresas beneficiarias, no era el adecuado para garantizar una inmediata y efectiva ejecución de las Decisiones de la Comisión.

No es necesario detenernos especialmente en el contenido de esta sentencia en la medida en que reproduce, en buena parte, los mismos criterios y los mismos

argumentos que había desarrollado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 14 de diciembre de 2006.

En el apartado anterior hemos expuesto cómo, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006 y de la carta de emplazamiento remitida por la Comisión en el expediente de infracción 2007/2215, las instituciones forales procedieron a ejecutar las sentencias del Tribunal de Justicia y cómo se plantearon diversas discrepancias de criterios entre éstas y aquella, discrepancias que llevarían a la Comisión a interponer un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la falta de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006.

Por lo tanto, este nuevo recurso de incumplimiento solamente se refiere a las Decisiones de la Comisión respecto al crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y a la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1996, porque la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 2007 se consideró correcta por parte de la Comisión y en septiembre de 2011 se decretó el archivo del expediente de infracción 2007/2427, como ya hemos expuesto.

El 15 de abril de 2011 la Comisión Europea presenta ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea un recurso de incumplimiento contra el Reino de España por la falta de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, al no haberse recuperado, a su juicio, todas las cantidades debidas por diferentes motivos, que expresa en su escrito de demanda. El recurso se tramita ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea bajo el número de asunto C-184/11.

La demanda de la Comisión Europea plantea, respecto a la Diputación Foral de Bizkaia, los mismos tres incumplimientos que se habían anunciado por parte del Jefe de Gabinete del Vicepresidente de la Comisión en la comunicación de noviembre de 2010 a la que hemos hecho referencia en el apartado anterior al analizar el proceso de recuperación de las ayudas, habiendo dado por superada, por tanto, la discusión en relación al carácter completo de las listas de beneficiarios y al cálculo de los intereses de la recuperación.

No obstante, en lo que se refiere a los otros dos Territorios Históricos se plantean cuestiones adicionales en relación con la ejecución de la sentencia del Tribunal de

Justicia de 14 de diciembre de 2006 por entender la Comisión Europea que no se habían aplicado correctamente deducciones retroactivas respecto a varios beneficiarios de ambos incentivos fiscales, con incumplimiento inclusive de la normativa interna de aplicación, por entender que se habían reconocido ayudas compatibles a empresas que operaban en sectores excluidos de esta posibilidad por el Derecho de la Unión Europea y por la falta de cobro de algunas de las cantidades exigidas a las empresas en el proceso de recuperación.

Por lo tanto, es fácilmente comprensible que en el asunto C-184/11 se han debatido muchas cuestiones diferentes, que no afectan en igual medida a los tres Territorios Históricos, puesto que la situación de los mismos era diferente en cuanto al grado y a la intensidad de la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, pero en lo sucesivo, y salvo que sea especialmente interesante alguna consideración, nos limitaremos al análisis de las cuestiones que afectan al Territorio Histórico de Bizkaia por ser el supuesto que hemos desarrollado en profundidad en el apartado precedente.

El 14 de julio de 2011 la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea presenta el escrito de contestación a la demanda en el asunto C-184/11 ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, porque, como ya dijimos en su momento, en los recursos de incumplimiento solamente pueden tomar parte las instituciones de la Unión Europea y los Estados miembros.

En ese escrito, la Abogacía del Estado defiende y hace suya la interpretación de la aplicación de la regla *de minimis* y del efecto de incitación para ayudas regionales que había aplicado la Diputación Foral de Bizkaia, negando, por tanto, que la Comisión Europea tenga razón a la hora de imputar un incumplimiento por estos motivos de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 en lo que a la Diputación Foral de Bizkaia se refiere.

Además, recuerda al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Diputación Foral de Bizkaia había acreditado fehacientemente ante la Comisión el 21 de junio y el 22 de noviembre de 2010 que el beneficiario del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones al que resultaban de aplicación las Directrices multisectoriales de ayudas estatales a grandes proyectos de inversión cumplía perfectamente todos los requisitos establecidos en las mismas y se había dado cumplida cuenta de ello a la Comisión Europea en el trámite procedimental oportuno, en contra de lo sostenido por la Comisión en su escrito de demanda.

El 30 de septiembre de 2011 la Comisión Europea presenta su escrito de réplica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-184/11, en el que mantiene en los sustancial su diferencia de criterios con las autoridades competentes del Reino de España y con la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a la regla de *minimis* y al efecto de incitación, pero admite que las Directrices multisectoriales de ayudas estatales de finalidad regional para grandes proyectos de inversión se habían aplicado correctamente en el supuesto al que hace referencia la demanda respecto al Territorio Histórico de Bizkaia.

En consecuencia, la Comisión Europea entiende que el Territorio Histórico de Bizkaia había ejecutado correctamente antes de la expiración del plazo otorgado en el dictamen motivado (27 de agosto de 2008) la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2006, con excepción de lo relativo a la aplicación de la regla de *minimis* y del requisito del efecto de incitación en algunos supuestos de beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

Ya hemos explicado en el apartado anterior que, como consecuencia de las afirmaciones realizadas por la Comisión Europea en el escrito de demanda y en el de réplica en el asunto C-184/11, la Diputación Foral de Bizkaia inició un proceso de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 a los efectos de evitar la imposición de multas coercitivas y dar por concluido el posible incumplimiento del Derecho de la Unión Europea que resultaría de admitir el Tribunal de Justicia los criterios de la Comisión en relación con las dos cuestiones controvertidas, puesto que no existía jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia al respecto.

De estas actuaciones del procedimiento de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 se da cuenta por parte de la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al Tribunal de Justicia en el asunto C-184/11, detallándolas en el escrito de dúplica, último de la fase escrita del procedimiento, que se presentó el día 15 de diciembre de 2011.

En el mencionado escrito de dúplica, además, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea afirma lo siguiente:

“194 Al contrario de lo que afirma la Comisión en el apartado 87 de su réplica no hay cantidades pendientes de recuperar en aplicación de los criterios regionales y, en cualquier caso, aunque la Comisión tuviera razón, dichas cantidades ya se han recuperado, como se ha expuesto en los apartados 3 a 11 del presente escrito en los que se da cuenta de la ejecución complementaria de la sentencia. [...]”

*195. En relación con esta Decisión no quedan cuestiones particulares pendientes de discusión salvo las generales relativas a la aplicación del umbral de *minimis*, por lo que nos remitimos a lo expuesto en el apartado III.4 del presente escrito.*

196. *En cualquier caso, ya se han recuperado dichas cantidades, como se ha expuesto al referirnos a la ejecución complementaria de la sentencia.*

197. *En cualquier caso, el presunto incumplimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 en lo que se refiere a las Decisiones 2002/806/CE y 2003/27/CE debería considerarse concluido a todos los efectos el día 14 de octubre de 2011, fecha de notificación a todos los obligados tributarios de los actos administrativos de ejecución complementaria de la sentencia del Tribunal de Justicia, puesto que las autoridades españolas han realizado todo lo que estaba a su alcance para ejecutar inmediata y eficazmente la sentencia del Tribunal en ese momento y en ningún momento posterior se puede observar actuación dilatoria alguna, sino todo lo contrario, se han actuado todas las potestades públicas de que dispone la Hacienda Foral de Bizkaia para garantizar la plena ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia conforme a los criterios que defiende la Comisión.*

198. *Conforme a la jurisprudencia, el Tribunal de Justicia debe tener en consideración los esfuerzos realizados por el Estado miembro para la ejecución de la sentencia del Tribunal a la hora de imponer las multas correspondientes, y en este sentido, el Reino de España entiende que lo expuesto en los apartados anteriores es suficientemente expresivo de los esfuerzos realizados por las autoridades del Territorio Histórico de Bizkaia al respecto.*

199. *En consecuencia, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia confirme los criterios de la Comisión Europea en lo que respecta a cómo debe interpretarse el efecto de incitación y la regla de ayudas de minimis y considere correcta la imposición de sanciones al Reino de España, debe entenderse que las autoridades españolas han ejecutado completa y correctamente la sentencia del Tribunal de Justicia del 14 de diciembre de 2006 para el día 14 de octubre de 2011 en lo que se refiere a las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001".*

Con fecha 9 de enero de 2013, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se dirige tanto al Reino de España como a la Comisión Europea en el seno del asunto C-184/11 para que se le respondan a una serie de cuestiones sobre el estado de ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, incorporando un modelo de cuadro a rellenar por cada una de las partes y por cada una de las seis Decisiones de la Comisión Europea a las que se refería el procedimiento, debiendo indicarse una serie de datos como las cantidades a recuperar, las cantidades discutidas entre las partes, las cantidades pendientes y, en su caso, la fecha en la que se entiende culminada la recuperación.

El 9 de marzo de 2013, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea presenta al Tribunal de Justicia un escrito en el que se procede a contestar a las preguntas del Tribunal y a facilitar los cuadros sobre el estado de la recuperación en relación con cada una de las Decisiones empresa por empresa, como había solicitado el Tribunal.

En este punto, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea distingue aquellas cantidades que había que recuperar en todo caso, es decir, se asuman los criterios defendidos por el Reino de España o los defendidos por la Comisión Europea respecto a las cuestiones controvertidas (en lo que se refiere a la Diputación Foral de Bizkaia, regla de *minimis* y efecto de incitación), de las que habría que recuperar solamente en caso de que la Comisión Europea tuviera razón sobre cómo deben

interpretarse esos criterios, cuestión sobre la que todavía no se había pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

De los datos obrantes en los cuadros que se acompañan al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resulta que solamente la Diputación Foral de Bizkaia había recuperado todas las cantidades precisas con anterioridad al 27 de agosto de 2008 en caso de que los criterios defendidos por el Reino de España fueran los correctos a la hora de interpretar los dos puntos en discusión. Las otras dos Diputaciones Forales recuperaron cantidades correspondientes a los propios criterios defendidos por el Reino de España con posterioridad a la fecha de referencia.

La Comisión Europea, por su parte, respondió a las preguntas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante escrito de fecha 11 de marzo de 2013, sin distinguir, lógicamente, las cantidades recuperadas conforme a sus criterios y conforme a los del Reino de España, sino que se refiere a lo que ella considera que había que recuperar, y es muy relevante tener en cuenta que según los cuadros aportados, la Comisión considera que solamente la Diputación Foral de Bizkaia había recuperado para esa fecha todas las cantidades pendientes de recuperación en cualesquiera de los escenarios que estableciera el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al fijar los criterios aplicables.

Las Diputaciones Forales de Araba/Álava y de Gipuzkoa, por el contrario, tenían todavía cantidades pendientes de recuperar en esa fecha de 11 de marzo de 2013 conforme a lo trasladado por la Comisión Europea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea convocó vista oral del asunto C-184/11 para el día 10 de septiembre de 2013 en la nueva Gran Sala del Tribunal en su sede de Luxemburgo, y en el curso de la misma, solicitó de las partes que facilitaran un listado actualizado de cantidades globales, Territorio Histórico por Territorio Histórico, pendientes de recuperar conforme a los criterios de cada una de ellas en tres fechas concretas, el 14 de diciembre de 2006 (fecha de la sentencia del Tribunal de Justicia), el 15 de abril de 2011 (fecha de presentación de la demanda) y el 10 de septiembre de 2013 (fecha de la vista).

En su informe oral en el curso de la vista, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea expuso lo siguiente:

“Por ello para la imposición, en su caso, de estas sanciones pecuniarias, el Tribunal deberá considerar si se habían cumplido las diversas decisiones de la Comisión que obligaban a la recuperación de las ayudas ilegales el 27 de agosto de 2008 (plazo concedido al Reino de España en el dictamen motivado en el expediente de infracción 2007/2215) o si dicho cumplimiento se produjo en una fecha posterior.

Para dilucidar lo primero ha de tenerse en cuenta que las partes en litigio disputan desde hace años sobre la forma de calcular las cantidades a devolver atendiendo a tres cuestiones jurídicas fundamentales: la aplicación de las Directrices regionales de 1998, la aplicación de la regla de minimis y la aplicación de otras deducciones fiscales que el beneficiario de la ayuda ilegal se hubiera podido practicar en su momento de no ser porque se practicó las bonificaciones fiscales posteriormente declaradas ilegales .. Además ha de tenerse en cuenta que en el caso que nos ocupa las tres Diputaciones Forales vascas procedieron a poner en marcha un proceso de recuperación complementaria de las ayudas ilegales, hasta la cantidad que reclamaba la Comisión, con carácter cautelar, hasta que este Tribunal decida sobre los criterios para la recuperación de las ayudas.[...]

El Reino de España quiere destacar que el proceso de recuperación de las ayudas se ha producido en dos tiempos . En un primer momento se procedió a reclamar la devolución de las cantidades que las autoridades españolas consideraban que constituían ayuda ilegal (recuperación inicial), pero posteriormente, a la vista de que se alargaba la discusión sobre las cantidades a recuperar y, con la finalidad de evitar la imposición de la multa coercitiva, se procedió a una recuperación complementaria, ad cautelam, para dar satisfacción a las pretensiones de la Comisión. El ritmo en el proceso de recuperación de las tres Haciendas Forales vascas ha sido diferente, pero en la actualidad se ha procedido al 100% de la recuperación, por lo que no procede la imposición de la multa coercitiva.

El Reino de España ha contestado a las preguntas que el Tribunal formuló en relación con la recuperación de las ayudas percibidas por todas y cada una de las empresas beneficiarias. El importe total de lo recuperado asciende a 508.662. 546,18 euros. No podemos entrar en el detalle de cada uno de los supuestos, pero estamos a disposición de este Tribunal para aclarar cualquier cuestión que quieran plantear.

Por lo que respecta a la Diputación Foral de Álava el esfuerzo de recuperación ha sido enorme, ya que la recuperación de la mayor parte de las ayudas (334.087.485,95 euros) han correspondido a esta Diputación Foral.

Respecto de la Diputación Foral de Bizkaia, por lo que respecta a la Decisión 2003/27, procedió a su recuperación inicial el 12 de noviembre de 2007 y en cuanto a la Decisión 2002/806 el proceso de recuperación culminó el 26 de diciembre de 2007, en ambos casos dentro del plazo concedido en el dictamen motivado (27 de agosto de 2008). En cualquier caso es pacífico que la Comisión en la actualidad considera cumplidas ambas decisiones tal y como se desprende de su contestación a las preguntas de este Tribunal.

Finalmente, en relación con la Diputación Foral de Gipuzkoa, debe destacarse que, por lo que respecta a la Decisión 2002/894, procedió a su recuperación inicial el 16 de octubre de 2007, es decir, dentro del plazo concedido en el dictamen motivado".

Hay que tener presente que de este informe se deduce claramente que la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que la única Diputación Foral que había recuperado todas las cantidades debidas conforme a sus criterios antes de la expiración del plazo establecido en el dictamen motivado (27 de agosto de 2008) era la Diputación Foral de Bizkaia.

El día 12 de septiembre de 2013 se aportó por escrito al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un cuadro recapitulativo de las cantidades pendientes en cada fecha, conforme a los criterios del Reino de España, tal y como había solicitado el Tribunal en la vista. De este cuadro, cabe destacar que la Diputación Foral de Bizkaia era la única Diputación Foral sin cantidades pendientes de recuperar el 15 de abril de 2011 conforme a los criterios del Reino de España.

El 30 de octubre de 2013 la Comisión Europea presenta un escrito ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el que da por definitivamente ejecutada la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 en lo que se refiere a los tres Territorios Históricos, y en consecuencia, desiste de su pretensión de que se imponga una multa coercitiva al Reino de España, manteniendo, por el contrario, la petición de que se imponga una sanción a tanto alzado de 64.543.500 euros.

El 23 de enero de 2014 se presentan en audiencia pública en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea las Conclusiones de la Abogada General Sharpston (ECLI:EU:C:2014:33), encargada del procedimiento, en las que, después de realizar interesantes consideraciones sobre el procedimiento de recuperación, solicita al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que imponga una sanción de 50.000.000 euros al Reino de España por la dilación en ejecutar la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006.

La Abogada General propone al Tribunal de Justicia cuál debería ser el criterio a establecer tanto en relación con la aplicación de la regla de *minimis* como en cuanto a la apreciación del efecto de incitación en el caso de ayudas regionales a la inversión.

En relación con el primer supuesto, las conclusiones de la Abogada General dicen lo siguiente:

“74. En cuanto a la posibilidad de fraccionar la ayuda en una parte de *minimis* y otra que no sea de *minimis*, el artículo 2, apartado 2, párrafo segundo, del Reglamento nº 1998/2006 (65) preceptuaba lo siguiente: «Cuando un importe global de ayuda concedido con arreglo a una medida de ayuda supere [el] límite máximo, dicho importe de ayuda no podrá acogerse al presente Reglamento ni siquiera para una fracción que no supere el citado límite máximo». Así pues, el marco jurídico durante el curso del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, al menos hasta la fecha en que se había recuperado toda la ayuda controvertida, (66) era el propugnado por la Comisión, pero la norma expresa era nueva en 2006.

75. La Comisión no ha seguido siempre el planteamiento que ahora defiende, y la Decisión WAM no es el único caso. Por ejemplo, en 2005, dicha institución declaró que «la obligación de recuperar la ayuda no excluye la posibilidad de que toda la ayuda concedida a beneficiarios individuales, o una parte de la misma, pueda ser compatible de conformidad con el artículo 2 del Reglamento (CE) nº 69/2001 de la Comisión». (67) Y en un asunto que versaba sobre la recuperación de ayuda considerada incompatible con el mercado común salvo en la parte que cumpliera los requisitos de *minimis*, la Comisión preguntaba por qué no habría de ser posible reclamar el reintegro de la totalidad de la ayuda, permitiendo al beneficiario demostrar que eran efectivamente aplicables a una parte de la misma las excepciones relativas a la ayuda de *minimis*. (68)

76. Así, aunque es encomiable que existiera una norma clara en el Reglamento nº 1998/2006, no cabe esperar que el contenido de esta norma fuera aplicable antes de su adopción formal. Pero entonces, ¿qué norma era aplicable?

77. La doble finalidad de las normas de *minimis* –identificar las ayudas que no tienen efectos perceptibles en la competencia o en los intercambios entre los Estados miembros y permitir a la Comisión centrarse en las ayudas que exceden el límite– da lugar a los puntos de vista contradictorios expuestos por las partes, justificadas ambas en cierta medida.

78. Considero, no obstante, que la Comisión está en lo cierto. Su posición fue respaldada, claramente y con detalle, por el Tribunal General en la sentencia *Regione*

autonoma della Sardegna/Comisión, (69) la cual debe considerarse como una correcta interpretación de la normativa tal como existía incluso con anterioridad al Reglamento nº 1998/2006. Esta interpretación tenía por objeto el Reglamento nº 69/2001, que no es aplicable en el presente asunto, pero su fundamentación se basaba en los principios generales que subyacen en la excepción de minimis. El hecho de que la sentencia en cuestión no hubiera sido dictada en el momento en que España fue requerida para recuperar la ayuda controvertida no la invalida como interpretación correcta del estado anterior de la normativa. Tampoco puede España invocar cualquier indicación clara de que la situación anterior al Reglamento nº 1998/2006 no era igual a la que ahora concurre, sino que podrá invocar, todo lo más, la falta de claridad en lo que atañe a la situación. En estas circunstancias, dicho Estado sólo puede cooperar con la Comisión, conforme al principio de cooperación leal que consagra actualmente el artículo 4 TUE, apartado 3, a fin de disipar toda incertidumbre".

Y por lo que hace referencia al efecto de incitación, la Abogada General razona como sigue:

40. Se suscitan tres interrogantes a este respecto. Primero, ¿admitió la Comisión en las Decisiones de 2001 que existía un efecto incentivador y, en tal caso, quiere ello decir que las ayudas concedidas en virtud de los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % no tenían que recuperarse? Segundo, ¿debe aplicarse el requisito del efecto incentivador de modo distinto debido a la naturaleza fiscal de los regímenes y, de ser así, se atiende al criterio de concesión automática? Tercero, ¿afecta a este análisis el principio de igualdad de trato?

41. En cuanto al primer punto, la Comisión se refiere expresamente al efecto incentivador en las Decisiones de 2001 como uno de los criterios que han de respetar los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % para que puedan considerarse compatibles con el mercado común. (37) Sin embargo, dicha institución no declaró que no se respetaran esos criterios. Por el contrario, la Comisión se refirió a los regímenes no sólo como «una ayuda supeditada a la realización de una inversión», sino también como «ayudas fiscales». (38) Tampoco se suscitó la cuestión relativa al cumplimiento del requisito del efecto incentivador en el asunto que dio lugar a la sentencia de 2006. En cambio, la Comisión señaló en las Decisiones de 2001 que no se respetaban otros criterios establecidos en las Directrices sobre ayudas regionales de 1998, (39) y sobre esta base declaró que los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % no podían considerarse compatibles con el mercado común al amparo de las excepciones regionales previstas en el Tratado, al no cumplir las normas sobre ayudas estatales de finalidad regional. (40)

42. Desde ese prisma, la alegación de España tiene cierta verosimilitud. Ni en las Decisiones de 2001 ni en la sentencia de 2006 se afirmaba que los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % incumplieran el requisito del efecto incentivador, y las Decisiones de 2001 empleaban unos términos que podrían interpretarse en el sentido de que implicaban que tales regímenes cumplían ese requisito.

43. No obstante, considero que la Comisión está en lo cierto cuando arguye que, dado que los regímenes de ayudas, considerados como un todo, eran ilegales y fueron considerados incompatibles con el mercado interior, el Estado miembro no podía, al analizar los casos individuales, dejar de comprobar si se había cumplido el requisito del efecto incentivador.

44. En lo atinente al segundo punto, en reglamentos posteriores la Comisión ha configurado el requisito del efecto incentivador de modo menos riguroso con respecto a las medidas fiscales. (41) Su planteamiento es de una lógica aplastante. Si una empresa decide invertir en un proyecto y solicita una ayuda que se le concede discrecionalmente (la empresa no podía tener la certeza de obtenerla) tras haber iniciado la ejecución del proyecto, es poco probable que la ayuda haya influido en su decisión de invertir. Cuando, por el contrario, la empresa pospone su decisión hasta el momento de tener la certeza de que se le va a conceder cualquier ayuda que solicite, puede considerarse que la decisión ha dependido de la concesión de la ayuda. Si un régimen fiscal concede automáticamente la ayuda a cualquier inversión que respete los criterios establecidos, tal distinción es irrelevante, y el propio régimen puede reputarse como el incentivo para invertir.

45. A mi juicio, esa lógica puede aplicarse siempre que deba cumplirse el requisito del efecto incentivador. Para ello, no es necesario aplicar por analogía el Reglamento nº

1628/2006 o el Reglamento nº 800/2008 en su totalidad, renunciando al requisito de que la ayuda debe notificarse a la Comisión y ser examinada por ésta en aquellos casos en que dichos Reglamentos no fueran aplicables. Se trata simplemente de reconocer que, en determinadas circunstancias, el hecho de que exista un régimen fiscal constituye un acicate suficiente para invertir, de modo que la relación entre la fecha en que se inicia la ejecución y aquella en que se solicita la ayuda pierde importancia. En este caso, nos encontramos ante una situación en la que debe cumplirse el requisito del efecto incentivador, y estoy de acuerdo con España en que la apreciación del cumplimiento de tal requisito debe tener en cuenta la peculiar naturaleza de las medias fiscales a este respecto.

46. No obstante, coincido con la Comisión en que la intervención automática de una medida fiscal es una parte esencial de su efecto incentivador y en que, en circunstancias como las concurrentes en el presente asunto, corresponde al Estado miembro acreditar que se respeta ese criterio.

47. Las partes discrepan sobre el carácter automático de los créditos, remitiéndose ambas a las Normas Forales pertinentes, cuyos términos son esencialmente idénticos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos [...] que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral [...], gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral [...], aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

[...]

[El Acuerdo al que se remite] fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.» (42)

48. La Comisión subraya la necesidad de un Acuerdo de la Diputación Foral y señala que el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 2006, dedujo de las Decisiones de 2001 que la concesión de la ayuda requería una decisión administrativa. (43) España destaca que el uso de la forma verbal «gozarán» priva a la Diputación Foral de todo margen de discreción en esta materia.

49. Este último argumento parece convincente (aunque, naturalmente, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional), pero se ve debilitado en todo caso por el hecho de que, aun cuando la Diputación Foral esté obligada por ley a adoptar un acuerdo mediante el que se conceda la ayuda, dicha institución debe determinar asimismo la cuantía de la inversión que tiene derecho a la ayuda y establecer plazos y limitaciones. Prima facie, estos factores introducen un elemento de discreción importante en el acuerdo que España no ha tratado en su argumentación. En mi opinión, el fundamento del enfoque específico en la apreciación del efecto incentivador en el contexto de medidas fiscales propugna que se descarte tal enfoque cuando el importe de la ayuda y los requisitos de su utilización dependen de semejante discreción administrativa.

50. Así pues, considero que la Comisión no yerra al insistir en que la ayuda concedida una vez iniciada la ejecución del correspondiente proyecto no puede cumplir el requisito del efecto incentivador previsto en el tercer párrafo del apartado 4.2 de las Directrices sobre ayudas regionales de 1998. Destaco asimismo que, únicamente con respecto a cuatro empresas de Guipúzcoa, España ha alegado que la ayuda fue efectivamente solicitada antes de iniciarse la ejecución, admitiendo la Comisión que así sucedía con tres de ellas. (44)

51. Finalmente en este contexto, abordaré el principio de igualdad de trato. En 1999, sin referirse al requisito del efecto incentivador, la Comisión consideró la ayuda concedida en virtud del régimen consistente en un crédito fiscal del 45 % de Álava «compatible con el mercado común respecto de la parte de la ayuda que [...] no exceda el límite máximo del 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco». (45) España alega que el principio de igualdad de trato es un principio general del Derecho de la UE, que exige un mismo enfoque en todos los casos en que se trate de ayudas concedidas en virtud de los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 %, y que el artículo 14, apartado 1, del Reglamento nº 659/1999 estipula lo siguiente: «La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario».

52. No puedo dar por buena esta alegación. El punto de vista que he adquirido anteriormente implica que, al no examinar la ayuda en cuestión en cuanto al requisito del efecto incentivador en 1999, la Comisión aplicó erróneamente las Directrices sobre ayudas regionales de 1998. El planteamiento de España daría lugar a que la Comisión no pudiera ya

aplicar el requisito del efecto incentivador previsto en esas Directrices en relación con cualquier ayuda concedida en virtud de alguno de los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % o incluso, probablemente, en virtud de cualquier régimen análogo posterior.

53. *A mi entender, tal planteamiento no se coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que preconiza que el principio de igualdad de trato debe conciliarse con el respeto de la legalidad, en cuya virtud nadie puede invocar en su beneficio una ilegalidad cometida en favor de un tercero. (46) Es cierto que las Directrices sobre ayudas regionales de 1998, a diferencia de algunas medidas posteriores, no tienen carácter normativo, pero, como ha alegado España, son vinculantes para la propia Comisión. El hecho de que no se aplicaran correctamente en un caso determinado –sin que ello se cuestionara– no puede, por mor del principio de igualdad de trato, impedir a la Comisión aplicarlas correctamente en casos posteriores.*

54. *Así pues, concluyo que procede desestimar la alegación de España de que las Directrices sobre ayudas regionales de 1998 no eran aplicables a las ayudas concedidas en virtud de los regímenes consistentes en un crédito fiscal del 45 % o de que las ayudas cumplían esas Directrices. Por consiguiente, los importes a que se refiere tal alegación no pueden excluirse de la obligación de recuperar las ayudas".*

Lo relevante desde este punto de vista, además de que la Abogada General termina inclinándose por defender la posición que la Comisión Europea sostenía en relación con estos dos criterios, es que en ambos casos establece que la posición de la Diputación Foral de Bizkaia era razonable o era una consecuencia lógica de una interpretación razonable de la regulación vigente conforme a los criterios administrativos y judiciales entonces a disposición de la Diputación Foral de Bizkaia.

No deja de resultar paradójica esta conclusión, ya que, ciertamente no se puede compartir ni la necesidad de que se imponga una multa ni el importe de la misma.

Desde el primer punto de vista, no entendemos cómo se puede defender a la vez que los criterios de las instituciones forales a la hora de proceder a la recuperación de las ayudas eran razonables y tenían cierto apoyo en el ordenamiento de la Unión Europea (lo mismo que los criterios defendidos por la Comisión), y se diga que es necesario imponer una multa disuasoria. La multa sólo es necesaria cuando alguien está actuando deliberadamente y está incumpliendo sus obligaciones conscientemente, no cuando aplica unos criterios razonables con buena fe.

Y por otro lado, la Abogada General establece el importe de la multa reduciendo el coeficiente de gravedad aplicado por la Comisión, pero sin tener en cuenta los progresos realizados por las autoridades competentes para la recuperación de las ayuda, con una evidente desproporción respecto al comportamiento de los Estados miembros afectados y el importe de las sanciones en los precedentes que analiza.

Sinceramente, creo que el punto más débil de la argumentación de la Abogada General precisamente es el relativo a la sanción, por no guardar coherencia con su análisis de las cuestiones jurídicas controvertidas ni con la debida proporcionalidad que

debe presidir el ámbito sancionador, conforme establece la Carta Europea de Derechos Fundamentales, que forma parte de los Tratados de la Unión Europea.

Obviamente, la opción por una u otra interpretación de la regla *de minimis* y de cómo determinar que se aprecia el efecto de incitación en relación con las Directrices de ayudas estatales de finalidad regional de 1998 es una cuestión de criterio, por cuanto no existía jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, pero también es cierto que los argumentos defendidos por las instituciones forales, que hemos desarrollado de manera específica en el apartado dedicado a cómo se ha desenvuelto el proceso de recuperación de las ayudas, nos hacen inclinarnos por considerar más ajustada a Derecho la interpretación defendida por el Reino de España, sobre todo, porque la Abogada General utiliza criterios establecidos en momentos posteriores al tiempo en el que se desarrolló el proceso de recuperación para enjuiciar un comportamiento anterior, lo cual no es coherente desde la perspectiva de un análisis jurídico racional de un comportamiento que se está analizando para ver si procede imponer una sanción a las autoridades de un Estado miembro.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) ha resuelto el asunto C-184/11 mediante su sentencia de 13 de mayo de 2014 (ECLI:EU:C:2014:316), por medio de la cual el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estima el recurso interpuesto por la Comisión Europea y condena al Reino de España a pagar una sanción a tanto alzado de 30.000.000 euros.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no resuelve la problemática jurídica planteada respecto a la aplicación de la regla *de minimis* ni a cómo debe interpretarse el efecto de incitación en el caso de las ayudas regionales a la inversión. Su decisión se basa, al contrario, en las cantidades pendientes de recuperar el 27 de agosto de 2008, aun dando por válidos los criterios interpretativos defendidos por el Reino de España.

Por ello, entiendo que no se le puede imputar a la Diputación Foral de Bizkaia responsabilidad en relación con la multa impuesta al Reino de España por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 13 de mayo de 2014 en el asunto C-184/11, en la medida en que la imposición de la sanción deriva del comportamiento de los otros dos Territorios Históricos en la fecha de análisis del Tribunal de Justicia.

Esto es así en la medida en que sí es cierto que las Administraciones competentes para la recuperación de las ayudas declaradas ilegales por las Decisiones de la Comisión eran las Diputaciones Forales de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa sin que, tal y como se recoge en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo

de 2014, dichas ayudas se hubieran recuperado en su integridad a 27 de agosto de 2008, fecha de referencia para apreciar la existencia del incumplimiento, pero no es menos cierto que el grado de ejecución en aquel momento de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006 era muy diverso en los diferentes Territorios Históricos.

La imposición de la multa no se basa en que a fecha 27 de agosto de 2008 ninguna de las Diputaciones Forales hubiera recuperado las cantidades que le correspondían en ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2006, sino en que dos de las tres Diputaciones Forales en esa fecha no habían recuperado la totalidad de las cantidades debidas conforme a los criterios defendidos por el Reino de España en el curso de ese procedimiento judicial.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 13 de mayo de 2014, ha decidido declarar el incumplimiento del Reino de España de su sentencia de 14 de diciembre de 2006 dentro del plazo de tiempo relevante para ello, que había quedado fijado en el día 27 de agosto de 2008, fecha en la que expiraba el plazo de contestación al dictamen motivado remitido por la Comisión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

A la vista de ello, entiende que procede imponer una sanción a tanto alzado al Reino de España de 30 millones de euros, por entender que es la cuantía que refleja adecuadamente la respuesta a la dilación del Reino de España en la recuperación de las ayudas controvertidas.

En su sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha realizado su labor de constatar si existía un incumplimiento o no en la fecha de referencia según el Derecho de la Unión Europea, y a partir de ese punto, ha analizado con su criterio los elementos a tener en cuenta para graduar la sanción a imponer.

Ahora bien, lo que la sentencia no ha resuelto son los importantes problemas que subyacían en el proceso de recuperación, que había llevado a que existieran criterios discrepantes entre la Comisión Europea y las autoridades competentes del Reino de España, y aunque ha ofrecido una justificación formal para evitar pronunciarse sobre ellos, es evidente que esta decisión del Tribunal no contribuye a clarificar las normas aplicables en el supuesto de recuperación de ayudas estatales de carácter fiscal, porque, como sabemos, existían y existen controversias jurídicas relevantes entre la Comisión Europea y el Reino de España sobre cómo determinar las cantidades a recuperar respecto a cada una de las Decisiones de la Comisión, lo que determinaría que el cumplimiento completo de la sentencia se hubiera producido en un momento o en otro.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se niega a individualizar el incumplimiento en función de cada una de las seis Decisiones cuya ejecución se estaba analizando (dos por cada uno de los Territorios Históricos), estableciendo que es una cuestión interna del Estado español y que ninguna relevancia tiene para la imposición de la sanción que exista un diferente grado de cumplimiento en cada una de las Decisiones por parte del Reino de España.

En realidad, no podemos criticar al Tribunal porque desde la perspectiva de la Unión Europea la infracción corresponde al Reino de España y, por lo tanto, no atender la petición que se le había cursado de individualizar el incumplimiento no es reprochable en un plano estrictamente jurídico. El artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece las reglas para tratar los incumplimientos de los Estados miembros y el régimen regulado en el mismo pivota exclusivamente sobre cada uno de los Estados, sin que sea preciso hacer distinciones dentro de los mismos respecto a la imposición de la sanción.

El Tribunal podría haber ayudado a clarificar el grado de cumplimiento o incumplimiento de cada una de las Decisiones, pero el que no lo haya hecho no puede servirnos para discrepar de su sentencia, ya que era una petición dirigida al mismo que se había hecho por parte de las autoridades españolas, sin que tuviera un respaldo evidente en ninguna disposición de los Tratados, y además, en el fondo, solamente estaba llamada a clarificar la situación para un posterior análisis interno de la cuestión y de las responsabilidades correspondientes, para lo que adquiere una relevancia especial tanto lo que ha razonado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de imponer la multa como lo que se ha debatido a lo largo del procedimiento.

Una de las cuestiones nucleares que planteaba el asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea era decidir si las Diputaciones Forales habían recuperado las cantidades correspondientes en la fecha de referencia o no, y si no lo habían hecho, cuáles eran los motivos por los que no se había producido esa recuperación en ese plazo, y en este apartado es donde entraba el análisis de los criterios relativos a la regla *de minimis* en el caso de la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades o el efecto de incitación en el supuesto del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones.

Aquí el Tribunal ha esgrimido una explicación formal para no pronunciarse sobre esos criterios. En el apartado 39 de la sentencia dice lo siguiente:

“aunque el Reino de España alega diversos argumentos relativos al importe de las ayudas ilegales de que se trata pendientes de recuperación o que se han recuperado efectivamente, de las indicaciones escritas facilitadas en respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia y de las precisiones aportadas en la vista resulta que el

Reino de España reconoce que, aun suponiendo que todos esos argumentos sean admisibles y procedentes, una parte sustancial de las ayudas que debían recuperarse para dar cumplimiento a la sentencia Comisión/España, no lo habían sido al expirar el plazo fijado por la Comisión en el dictamen motivado”.

Y aquí es donde está la clave de la sentencia a mi juicio: el Tribunal no se pronuncia sobre el efecto de incitación o sobre la regla *de minimis*, aunque no haya jurisprudencia previa y por lo tanto no resulte claro si la recuperación se hizo razonablemente bien en plazo o no, por el hecho de que el Reino de España no puede defender que el retraso en la recuperación se deba solo a discrepancias jurídicas de criterios.

El Tribunal constata, porque así consta en la documentación presentada en el proceso y porque así lo dijo el Reino de España en la vista oral celebrada el 10 de septiembre de 2013 en Luxemburgo, que no se habían recuperado todas las cantidades el 27 de agosto de 2008, ni tan siquiera teniendo en cuenta los criterios que defienden las autoridades competentes del Reino de España, y por tanto, como no se habían recuperado todas las cantidades debidas entonces, la sanción debe imponerse, porque eso es lo que tiene que juzgar el Tribunal.

Es evidente que el Reino de España no puede defender que hizo todo lo posible para recuperar las ayudas en plazo y que el retraso se debe solo a discrepancias jurídicas con la Comisión Europea, porque reconoce expresamente que hay cantidades (y no pequeñas precisamente), que no estaban recuperadas entonces, ni con los propios criterios jurídicos defendidos por las autoridades competentes.

Por tanto, en este punto confluyen la negativa del Tribunal a individualizar el incumplimiento por cada una de las Decisiones y su planteamiento de no entrar a valorar los criterios concretos de discrepancia, porque ni aun resolviéndolos con los criterios defendidos por las autoridades españolas, eso implicaría que todo se habría recuperado en plazo (antes del 27 de agosto de 2008).

Y es importante precisar que el grado de cumplimiento de cada Decisión era muy diferente en aquel entonces. Ya hemos visto con anterioridad lo que afirmó al respecto la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la vista oral celebrada el 10 de septiembre de 2013.

De ese informe oral se deduce que la Diputación Foral de Bizkaia había cumplido las dos Decisiones que le afectaban íntegramente en plazo aplicando los criterios defendidos por las autoridades competentes, la Diputación Foral de Gipuzkoa solamente había cumplido en plazo una de las dos Decisiones que le afectaban y la Diputación Foral de Araba/Álava ninguna de las dos.

Con ello, es evidente que el incumplimiento que ha dado lugar a que el Tribunal no haya entrado a valorar los criterios en discusión es el de la Diputación Foral de Araba/Álava (en sus dos Decisiones) y el de la Diputación Foral de Gipuzkoa (en la Decisión correspondiente a la reducción de la base imponible para empresas de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades), puesto que en relación con esas tres Decisiones no se habían recuperado todas las cantidades pendientes por las autoridades el 27 de agosto de 2008 (y lo que quedaba por recuperar, aun con los criterios de las autoridades españolas, era mucho), y por eso, el Tribunal no entra a valorar quién tiene razón respecto a los criterios en discusión.

Porque el Tribunal no hubiera podido omitir ese análisis si las seis Decisiones hubieran estado ejecutadas en aquel entonces totalmente con los criterios del Reino de España, ya que en tal caso, el incumplimiento o no de la sentencia derivaría inexcusablemente de cómo se interpretaran esos criterios.

Así, en el apartado 74 de la sentencia se insiste por el Tribunal en lo siguiente:

"aunque sigan existiendo discrepancias radicales sobre criterios de recuperación, no procede tenerlas en cuenta al reconocer el Reino de España que el 27 de agosto de 2008, más de la mitad de lo que tenía por recuperar con sus propios criterios, no estaba cobrado por parte de las autoridades correspondientes".

El Tribunal solo basa su juicio en la parte de las cantidades no recuperadas para el 27 de agosto de 2008, que tenían que haberlo sido en todo caso, sea cual sea el criterio que se adoptase respecto a las cuestiones jurídicas en discusión, el de España o el de la Comisión, que como hemos dicho, solamente eran consecuencia de la falta de recuperación imputable a los Territorios Históricos de Araba/Álava y de Gipuzkoa, y sobre cuya no recuperación no existe justificación alguna.

Por lo tanto, creo sinceramente que no tenemos otra posibilidad que concluir que la sanción se impone al Reino de España no por el conjunto de cantidades pendientes de recuperar a 27 de agosto de 2008, sino por las cantidades que no se habían recuperado en esa fecha aunque el Tribunal validase los criterios de las autoridades españolas, que es el único elemento que ha tenido en cuenta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para imponer la sanción.

En consecuencia, como, aplicando los criterios defendidos por las autoridades españolas, en aquella fecha solamente quedaban cantidades por recuperar a las Diputaciones Forales de Araba/Álava y de Gipuzkoa, no se puede decir válidamente en Derecho que la responsabilidad sea imputable a la Diputación Foral de Bizkaia, en la medida en que consta fehacientemente que la Diputación Foral de Bizkaia había recuperado todas las cantidades correspondientes en la fecha de referencia aplicando

los criterios jurídicos defendidos por la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esta cuestión podía revestir su importancia en relación con la atribución de responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea dentro del Reino de España, pero ya vimos al tratar del procedimiento para su repercusión que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas acordó asumir el pago de la sanción mediante su reparto entre todas las instituciones representadas en el mismo, el Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales en las mismas proporciones en las que la Ley de Aportaciones establece el reparto de los fondos recaudados por aplicación del Concierto Económico, sin que ello implicara pronunciamiento sobre la responsabilidad correspondiente a cada institución y por aplicación de los principios de riesgo compartido internamente dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de bilateralidad respecto a la Administración del Estado.

Por lo tanto, ha concluido así el procedimiento de infracción ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹⁵³, sin que se haya resuelto por parte del Tribunal de Justicia cómo deberían haberse aplicado las normas *de minimis* y el efecto de incitación de las ayudas regionales en el proceso de recuperación, y con la recuperación de todas las cantidades de los beneficiarios, aplicando los criterios de la Comisión Europea, recuperación que ha quedado plenamente consolidada en la medida en que la condición resolutoria de los actos administrativos de recuperación complementaria ha perdido su efecto en la medida en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado el recurso de incumplimiento planteado por la Comisión, por lo que se verifica como imposible el cumplimiento de la condición, y por tanto, los actos administrativos, que eran válidos y eficaces desde un primer momento, dejan de estar sometidos a condición alguna.

ix) La jurisprudencia interna sobre la recuperación.

Precisamente el último aspecto que tenemos que tener en consideración respecto al procedimiento de recuperación de ayudas estatales es el que tiene que ver con los mecanismos de control judicial interno de los actos administrativos de recuperación que llevaron a cabo las Haciendas Forales en relación con los contribuyentes afectados por el procedimiento de recuperación, puesto que tales actos

¹⁵³ Para ser más exactos, después de satisfecha la sanción por parte de las instituciones vascas, el sindicato ELA-STV presentó una denuncia penal ante la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para que se analizaran las posibles responsabilidades en que hubieran podido incurrir los responsables de las Haciendas Forales en relación con este proceso de recuperación de ayudas estatales. La Fiscalía, después de recabar detallados informes de las tres Haciendas Forales, ha decidido archivar el procedimiento por no apreciar la concurrencia de indicios de ilícitos penales, en buena lógica con las dificultades jurídicas que se han producido en el proceso de recuperación de las ayudas y que hemos puesto de manifiesto al analizar los distintos criterios controvertidos entre la Comisión Europea y las autoridades españolas.

administrativos se encuentran plenamente sometidos al control de los tribunales ordinarios de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Este control judicial se ha verificado tanto respecto de los actos administrativos dictados en un primer momento en el proceso de recuperación de las ayudas estatales por parte de las Haciendas Forales como en relación con el proceso de recuperación complementaria que ha tenido que desarrollarse como consecuencia de la discrepancia de criterios entre las autoridades españolas y la Comisión Europea y el planteamiento por parte de ésta de un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ya hemos expuesto con anterioridad que la obligación de recuperación no es una obligación tributaria, aunque se desenvuelva en un ámbito propio de los impuestos porque la ayuda se haya concedido en forma de menor carga impositiva, sino que deriva de la ejecución de la Decisión de la Comisión, por lo que las cantidades que deben recuperarse van a constituir ingresos de Derecho público no tributarios, lo que hace que las normas de procedimiento que deben servir de base a la recuperación son las de la Norma Foral General Presupuestaria.

En cualquier caso, cuestiones relevantes de esa regulación como la prescripción o el cálculo de los intereses de la recuperación se encuentran regulados en disposiciones del Derecho de la Unión Europea, con lo que el Derecho interno prácticamente se limita a aplicarse para determinar el órgano competente para desarrollar el proceso de recuperación y poco más, entre otras cosas, porque no existe un procedimiento específico regulado para llevar a efecto la recuperación.

Por eso, las Diputaciones Forales plantearon un procedimiento específico para proceder a la recuperación basado en la Decisión de la Comisión y en su fuerza ejecutiva, en el que se determinaban las cantidades a recuperar y los intereses de la recuperación y que, una vez notificado al obligado, le daba un plazo voluntario para el ingreso de un mes, que es el establecido con carácter general por parte de la normativa presupuestaria, y por remisión, por la recaudatoria del Territorio Histórico de Bizkaia, entendiendo que otorgar un plazo voluntario de pago de un mes no implica que la Decisión no se vaya a ejecutar de manera inmediata y efectiva, que es lo que exige el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento (CE) N° 659/1999.

Los actos administrativos de recuperación se dictan por la Dirección General de Hacienda por delegación expresa del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, como hemos explicado, pero eso no hace que se conviertan en actos tributarios, sino que son

actos administrativos que agotan la vía administrativa por haber sido dictados por el órgano superior jerárquico del Departamento Foral.

No obstante, esta cuestión estuvo clara desde el principio, dada la excepcionalidad del procedimiento, y por ello, los contribuyentes presentaron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia en relación con los primeros actos administrativos de recuperación, aunque ninguna de ellas fue estimada porque se planteaban cuestiones de Derecho de la Unión Europea que escapaban de la facultad de fiscalización de la vía económico-administrativa.

Cuando se llevó a efecto el proceso de recuperación complementaria en 2011, sin embargo, ya se habían analizado en más detalle las características del procedimiento seguido, y por ello, los actos administrativos precisaban que agotaban la vía administrativa y que, por tanto, no eran susceptibles de reclamación económico-administrativa, sino que podía recurrirse contra ellos directamente a los órganos judiciales, previo, en su caso, el potestativo recurso de reposición ante el mismo órgano que ha dictado el acto administrativo de recuperación.

Los contribuyentes plantearon ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco diversas cuestiones procedimentales y de fondo para oponerse a los actos administrativos de recuperación, tanto en la fase inicial como en la de la recuperación complementaria de 2011, habiendo sido todas ellas rechazadas por el Tribunal, e igualmente se han rechazado los recursos de casación interpuestos contra esas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por algunos de los contribuyentes afectados.

Sí ha habido algunos pronunciamientos estimatorios parciales a favor de determinados contribuyentes, pero en base a cuestiones de Derecho interno relacionadas con el recálculo de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios afectados por la recuperación, aplicadas de una forma incorrecta por parte de la Administración, pero sin que se hayan estimado cuestiones relativas a aspectos del Derecho de la Unión Europea o de la disciplina de ayudas estatales.

De hecho, las devoluciones practicadas por las Haciendas Forales a los contribuyentes en aplicación de estas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco han sido comunicadas a la Comisión Europea, que ha analizado si las mismas responden exclusivamente a cuestiones de Derecho interno o pueden tener también una dimensión europea.

Las cuestiones de Derecho de la Unión Europea suscitadas por algunos contribuyentes contra los actos de recuperación han vuelto sobre los aspectos del concepto de ayuda estatal, del concepto de ayuda existente o de la confianza legítima de los contribuyentes en la legalidad de las medidas, pero todas estas argumentaciones han sido desestimadas por los tribunales internos con aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal General de la Unión Europea y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los recursos de anulación interpuestos contra las Decisiones de la Comisión, respecto de los que se despejaron esas incógnitas por el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea.

En cuanto a las cuestiones procedimentales, los contribuyentes han alegado la nulidad de los actos administrativos de recuperación por no haber seguido el procedimiento tributario para ello, por no haber procedido previamente a la declaración de nulidad de los acuerdos de la Diputación Foral de Bizkaia por los que se concedió el derecho a aplicar los incentivos fiscales a los contribuyentes, por entender prescrita la posibilidad de que la Administración tributaria ordenara la recuperación, por no compartir la regla de cálculo de los intereses de la recuperación o, incluso, por entender que el procedimiento seguido podía causar indefensión a los contribuyentes afectados al no haberse concedido un trámite formal de audiencia previo a la resolución de los expedientes.

Respecto a la prescripción, por ejemplo, hay que tener presente que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de diciembre de 2010, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1575/08 (ponente Díaz Pérez), razona lo siguiente:

“En cuanto a la forma de proceder para la recuperación, el Derecho comunitario tampoco dispone que procedimiento debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, sólo exige la elección de un procedimiento nacional que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión; es decir, se deja en manos de los responsables la elección del procedimiento con la única condición que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan hacer imposible o excesivamente difícil la recuperación.

No cabe duda de que, entre todos los instrumentos de recuperación disponibles en el derecho nacional, uno de ellos podría ser el que determina la naturaleza de la medida que constituye la base de la concesión de la ayuda, de ser efectivo y producir un resultado concreto en términos de recuperación, no se trata de poner piedras en el camino; pero ni los Reglamentos comunitarios ni la jurisprudencia que los aplica descartan procedimientos distintos si con ellos se consigue una recuperación en derecho inmediata y efectiva. En este caso, la Diputación Foral acude a la Norma Foral 53/1992 de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, y mediante resolución exige el pago de un ingreso público que la norma tributaria declarada ilegal impidió en su momento recaudar; la liquidación y su carta de pago se notifican a los interesados con ofrecimiento de recurso, descartando cualquier atisbo de menoscabo en la defensa de los intereses de las sociedades afectadas, permitiendo por el contrario la recuperación de la ayuda de forma inmediata y efectiva como obliga el reglamento comunitario, de tal forma que, de considerar esta Sala que la orden de recuperación impugnada debió estar precedida de un procedimiento específico, anulando la ejecución de la Decisión comunitaria y ordenando la retroacción de actuaciones, solo tendría como efecto una demora en la ejecución, proscrita por el TC. 14.3 del Reglamento 659/1999.

Abordando la alegación de prescripción el plazo establecido para la recuperación de las ayudas en el Reglamento mencionado es de diez años (Art. 15.1).

Para concluir, debe recordarse que la decisión de recuperación parte de la Comisión Europea y que el TJCE se ha pronunciado sobre su validez, cerrando la posibilidad de discusión sobre el ajuste de la medida de recuperación a los principios del Derecho comunitario o nacional.

En consecuencia, siendo conforme la actuación examinada a los objetivos y principios de la política de recuperación comunitaria, procede confirmar los actos impugnados."

Como puede observarse, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha confirmado la adecuación a Derecho del procedimiento seguido por la Diputación Foral de Bizkaia en el procedimiento de recuperación, y las cuestiones relativas a la prescripción, pues la misma sentencia que acabamos de transcribir ha establecido que el plazo de prescripción aplicable es el del Reglamento europeo de 1999, con un plazo de diez años e interrupción conforme a los procedimientos del Derecho de la Unión.

En esa misma sentencia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco deja claro que el procedimiento de recuperación no tenía por qué seguir la vía de los procedimientos tributarios, puesto que lo relevante era llevar a efecto la recuperación de las ayudas exigida por la Decisión de la Comisión.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 11 de abril de 2011, dictada en el recurso 1576/08, es mucho más explícita en relación con la adecuación del procedimiento y las normas seguidas al respecto:

"En primer lugar, debe confirmarse la coherencia del actuar de la demandada que defendió la legalidad de su normativa en las instancias comunitarias, y conforme a ello la aplicó, ejecutando después una decisión de recuperación que no es propia, sino impuesta.

Respecto a la denunciada falta de legitimación de la Diputación Foral de Álava, cabe decir que ninguno de los antecedentes citados (decisión de la Comisión, Sentencia TJCE, requerimientos de ejecución y Derecho Comunitario) refieren qué órgano debe hacerse responsable de llevar a cabo la orden de recuperación; aluden al Reino de España por ser el Estado miembro afectado y, en consecuencia, el directo interlocutor con la Comisión Europea, lo que no impide entender, por puro sentido común y práctico, que quien debe ejecutar la decisión europea recuperando las ayudas ilegales es quien las concedió, en este caso, la Diputación Foral de Álava, por ser quien aprueba la norma ilegal, la aplica y es conocedora de los beneficiarios y del importe que debe recuperarse; Administración territorial que, además, participa en los procesos judiciales europeos desde sus inicios. En esta tarea la intervención de la Administración estatal es absolutamente innecesaria.

Por otra parte, la causa legal de la recuperación no es otra que la ejecución de la Decisión de la Comisión Europea de 11 de julio de 2.001, de ineludible cumplimiento.

En cuanto a la forma de proceder para la recuperación, el Derecho comunitario tampoco dispone que procedimiento debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, sólo exige la elección de un procedimiento nacional que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión; es decir, se deja en manos de los responsables la elección del procedimiento con la única condición que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan hacer imposible o excesivamente difícil la recuperación.

No cabe duda de que, entre todos los instrumentos de recuperación disponibles en el derecho nacional, uno de ellos podría ser el que determina la naturaleza de la medida que constituye la base de la concesión de la ayuda, de ser efectivo y producir un resultado concreto en términos de recuperación, no se trata de poner piedras en el camino; pero ni

los Reglamentos comunitarios ni la jurisprudencia que los aplica descartan procedimientos distintos si con ellos se consigue una recuperación en derecho inmediata y efectiva.

En este caso, la Diputación Foral acude a la Norma Foral 53/1992 de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, y mediante resolución exige el pago de un ingreso público que la norma tributaria declarada ilegal impidió en su momento recaudar; la liquidación y su carta de pago se notifican a los interesados con ofrecimiento de recurso, descartando cualquier atisbo de menoscabo en la defensa de los intereses de las sociedades afectadas, permitiendo por el contrario la recuperación de la ayuda de forma inmediata y efectiva como obliga el reglamento comunitario, de tal forma que, de considerar esta Sala que la orden de recuperación impugnada debió estar precedida de un procedimiento específico, anulando la ejecución de la Decisión comunitaria y ordenando la retroacción de actuaciones, solo tendría como efecto una demora en la ejecución, proscrita por el art. 14.3, del Reglamento 659/1999 .

Abordando la alegación de prescripción, el plazo establecido para la recuperación de las ayudas en el Reglamento mencionado es de diez años (Art. 15.1). Para concluir, debe recordarse que la decisión de recuperación parte de la Comisión Europea y que el TJCE se ha pronunciado sobre su validez, cerrando la posibilidad de discusión sobre el ajuste de la medida de recuperación a los principios del Derecho comunitario o nacional.

En consecuencia, siendo conforme la actuación examinada a los objetivos y principios de la política de recuperación comunitaria, procede confirmar los actos impugnados".

El Tribunal Supremo acabaría confirmando el proceder de las instituciones forales en relación con estas cuestiones, excepto en una cuestión, ya que en uno de los supuestos que se sometieron a su análisis, el contribuyente alegaba que no haberle concedido un trámite específico de audiencia le había impedido poder acreditar que tenía derecho a la aplicación de deducciones generales del Impuesto sobre Sociedades que eran incompatibles con el beneficio fiscal al que se había acogido, y como no las había tenido en cuenta la Diputación Foral de Araba/Álava en aquel supuesto, eso le había provocado indefensión material porque la cantidad determinada a recuperar era incorrecta.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación 6165/2011, estimó el recurso de casación interpuesto por el contribuyente, precisamente por entender que no podía resolver la cuestión sin ofrecer un trámite de audiencia ya que le había causado indefensión material al contribuyente.

El Tribunal Supremo confirma la corrección del procedimiento llevado a efecto, es decir, no plantea que deba ser un procedimiento tributario ni otro diferente, pero sí entiende que la omisión del trámite de audiencia es una cuestión esencial desde el punto de vista de los derechos del justiciable en el caso concreto¹⁵⁴.

El Tribunal Supremo razona como sigue en relación con el procedimiento que debía seguirse:

¹⁵⁴ Podemos encontrar un análisis detallado de esta sentencia en BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de estado ilegales", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014, p. 21-43.

"El debate que suscita el primer motivo de casación consiste, por tanto, en determinar si para la recuperación de las ayudas declaradas por la Comisión Europea incompatibles con el mercado común debe seguirse un procedimiento específico y, más en particular, si cualquiera que sea el mismo, antes de adoptar la decisión pertinente debe darse un trámite de audiencia al beneficiario de la ayuda, obligado al reintegro.

No es nuestra tarea diseñar en abstracto ese procedimiento, usurpando el papel del legislador; tampoco nos corresponde determinar, ante la ausencia de un trámite ad hoc, cuál de los distintos cauces que ofrece nuestro sistema resulta más adecuado para recuperar las ayudas estatales contrarias al orden jurídico de la Unión Europea, opción que corresponde realizar en cada caso a la Administración obligada a restablecer el equilibrio roto con su concesión. Sí nos toca, por el contrario, interpretando el sistema de fuentes, determinar las condiciones mínimas que ese procedimiento, sea el que fuere, debe satisfacer.

Y en tal empeño, para empezar se ha de tener en cuenta que el destinatario de la Decisión de la Comisión 2002/892/CE es el Reino de España; no lo fueron directa e inmediatamente los beneficiarios de las ayudas declaradas incompatibles, ni siquiera las autoridades vascas que aprobaron la norma que les dio cobertura, ni aquellas que las concedieron. Los interlocutores de las instituciones de la Unión Europea son los Estados miembros, no los poderes territoriales autónomos y descentralizados en que, de acuerdo con su diseño constitucional, se distribuye el poder público dentro de cada uno de ellos. Por esta razón, la propia Decisión de la Comisión ordenó a España recuperar las ayudas, «con arreglo a los procedimientos del derecho nacional» (artículo 2), sin perjuicio de que, como criterio general, constituya un principio común que la recuperación deba efectuarla la autoridad que las otorgó (así lo recuerda la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05, apartado 46). Y es aquí donde se hace presente la competencia de las autoridades del Territorio Histórico de Álava y la obligación de proceder al rescate de acuerdo con los procedimientos que rigen su actuación.

Así pues, corresponde al legislador interno determinar los procedimientos para recobrar las ayudas.

Resulta así porque no existe un derecho "procedimental" de la Unión Europea para la ejecución de sus decisiones, que se lleva a cabo de manera descentralizada por las instancias públicas de los distintos Estados miembros, conforme a su propio ordenamiento jurídico y a los principios que lo informan [véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2002, Comisión/Alemania (C-209/00, apartado 32), y 7 de julio de 2009, Comisión/Grecia (C-369/07, apartado 66)]. Ahora bien, como recuerda el propio artículo 3.2 de la Decisión de la Comisión, aplicando, sin decirlo, el artículo 14.3 del Reglamento (CE) nº 659/1999 y siguiendo las directrices del considerando decimotercero del preámbulo del propio Reglamento, el procedimiento nacional para la recuperación no debe impedir la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión, pues con ello se entorpecería el restablecimiento de la competencia que la ayuda declarada ilegal ha quebrado. Así lo recuerda también la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52). En otras palabras, el procedimiento que se elija en cada Estado miembro no puede menoscabar el alcance y la eficacia del derecho de la Unión [sentencias del Tribunal de Justicia Comisión/Alemania, ya citada, apartado 34; de 20 de mayo de 2010, Scott y Kimberly Clark (C-210/09, apartado 21); y 22 de diciembre de 2010, Comisión/Eslavaquia (C-507/08, apartado 51)]. Por consiguiente, ese ordenamiento jurídico transnacional impone la obligación de adoptar las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de las decisiones de la Comisión que exigen la recuperación de una ayuda ilegal, respetando al mismo tiempo las particularidades de los diferentes procedimientos previstos a tal fin por los Estados miembros (sentencia Comisión/Eslavaquia, acabada de citar, apartado 52), so pena, en caso contrario, de incurrir en un incumplimiento declarable y sancionable por el Tribunal de Justicia [véanse entre las más recientes y en lo que concierne a España las sentencias de 11 de diciembre de 2012, Comisión/España (C-610/10), y 24 de enero de 2013, Comisión/España (C-529/09)].

En el caso enjuiciado, la Diputación Foral de Álava, según nadie niega, adoptó "de plano" el acuerdo de recuperación en ejecución de la Decisión de la Comisión, sin dar un previo trámite de audiencia a «Euro Fleet».

Pero luego dedica un capítulo específico de su análisis a la importancia en el caso concreto de la omisión del trámite de audiencia, a partir de las siguientes consideraciones jurídicas:

“Procede, sin embargo, interrogarse si esta solución, la de adoptar “de plano” sin audiencia previa la decisión de reintegro del importe de la ayuda, es admisible, integrando las exigencias propias de nuestro derecho interno con las que impone el ordenamiento de la Unión Europea. En otras palabras, si la inmediatez que se reclama para la ejecución de las decisiones de la Comisión Europea sobre recuperación de ayudas de Estado declaradas contrarias al mercado común y la necesidad de que se haga siguiendo procedimientos que no menoscaben su alcance y eficacia exigen la adopción de la decisión de tamaña manera.

Ese principio, el de audiencia, es un principio general de nuestro ordenamiento, de alcance constitucional [artículo 105.c) de la Carta Magna], que debe encontrar aplicación en todos los casos en los que la decisión que vaya a adoptar un órgano administrativo afecta a los derechos e intereses de ciudadanos identificados y suficientemente individualizados (véase el auto del Tribunal Constitucional 232/1983 , FJ Único), hasta el punto de que su omisión, cuando se entienda que constituye un trámite esencial, puede hacer irreconocible la existencia de un procedimiento, abocando incluso a la nulidad de la decisión adoptada en virtud del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 [véanse las sentencias de 4 de diciembre de 2012 (casación 3557/10 , FJ 4º), 8 de octubre de 2012 (casación 4258/09 , FJ 2º), 6 de junio de 2012 (casación 4691/09 , FJ 6º), 5 de mayo de 2008 (casación 9900/03, FJ 4º, in fine) y 21 de junio de 2006 (casación 5474/01 , FJ 3º)]. Por consiguiente, en una primera aproximación a la cuestión, cabría concluir que, en el caso debatido, habiéndose adoptado la decisión de recuperación de la ayuda sin oír previamente a la compañía beneficiaria, se desconoció el mencionado principio, tal y como denuncia la compañía recurrente en el primer motivo de casación, lo que conduciría si no a la nulidad de pleno derecho de la decisión, como propugna, al menos sí a su anulabilidad, en el caso de que se le haya causado indefensión material.

Sería posible oponer que, con tal desenlace, se desconocerían los designios de la regulación del derecho de la Unión, que pide una inmediata y efectiva ejecución de la Decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad [sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de junio de 1993 , Comisión/Grecia (C-183/91, apartado 16), 27 de junio de 2000 , Comisión/Portugal (C-404/97, apartado 38), y 26 de junio de 2003 , Comisión/España (C-404/00, apartado 44)]. Ahora bien, no es dable olvidar que aquellos designios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional. Dicho de otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de octubre de 2012, p. 391), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, la Carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la Carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de octubre de 2012, p.13), tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52), los Estados miembros deben «utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional» y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 20 de mayo de 2010 , Scott y Kimberly Clark (apartado 25), ha precisado que el control que realiza el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación de recuperación de ayudas y la posible anulación de esa liquidación por no haberse respetado las garantías del procedimiento deben considerarse emanación del principio de tutela judicial que, conforme a reiterada jurisprudencia, constituye un principio general del derecho de la Unión.

Poco importa a estos efectos que, cuando se dictó el acto originario recurrido (6 de septiembre de 2007), no estuviera aún en vigor el nuevo Tratado de la Unión Europea y, por ello, el alcance que otorga a la Carta, pues no cabe olvidar que ese texto, proclamado en Niza en el año 2000, como reza su preámbulo, codificó y reafirmó los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, así como por determinados textos normativos. Su contenido es, en suma, emanación del acervo compartido por dichos Estados y de los compromisos internacionales que han adquirido, en particular el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, por lo que la Unión estaba obligada a respetarlos y sus tribunales (el de Justicia y los nacionales) a tutelarlos, ya que así lo imponían los artículos 6 y 46, letra d), del texto entonces en vigor del Tratado de la Unión Europea .

Y en esta tesitura, sería contrario a los principios de equivalencia y efectividad, como también recuerda el apartado 52 de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05, el diseño de procedimientos nacionales para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorables para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares, haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento de la Unión, singularmente el acabado de citar de audiencia en los procedimientos administrativos que les afecten. Esos mismos principios son traídos a colación por la «Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales» (2009/C 85/09) (DOUE, serie C, n° 85, de 9 de abril de 2009, p.1, apartado 70), cuando alude a la obligación de los jueces nacionales de proteger los derechos individuales afectados por las ayudas estatales ilegales.

No puede argumentarse frente a lo hasta aquí razonado que la omisión del trámite de audiencia no ha causado indefensión a « Euro Fleet» porque, en cualquier caso, la ayuda debía ser devuelta.

[...]

Si se tiene en cuenta que en la primera fase, de análisis global del sistema de ayudas, no se estudia cada caso concreto, estudio que hay que realizar en la segunda, la de recuperación, para comprobar si individualmente considerada alguna ayuda no debiera ser devuelta, al menos en parte, porque el beneficiario tenía derecho a otras compensaciones compatibles con el ordenamiento de la Unión que la ayuda declarada ilegal excluía, como es el caso de las ayudas de finalidad regional, parece ineludible el trámite de audiencia, cuya omisión causó indefensión material a la sociedad recurrente. Así lo evidencia el propio Tribunal de Justicia en la repetida sentencia de 28 de julio de 2011 cuando recuerda que recae sobre el beneficiario la carga de probar tales circunstancias (apartado 103), de modo que si no se le da ni siquiera la oportunidad de alegar (y, en su caso, probar) en tal sentido, se obstaculiza, de manera real y efectiva, el ejercicio de su derecho de defensa".

Esta sentencia del Tribunal Supremo deja claro que, si en el supuesto controvertido, se produce una indefensión material por haber omitido un trámite esencial del procedimiento, como el de audiencia, ello debe llevar a anular el acto administrativo, retrotraer el procedimiento al momento anterior al mismo y volver a resolverlo una vez de que se haya cumplimentado el mencionado trámite.

El problema que derivó de esta sentencia es que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco empezó a entender que el trámite de audiencia era esencial en todo caso, y por tanto, hubiera producido o no indefensión material, cualquiera de los procedimientos en los que se haya omitido, debían anularse con orden de retroacción de actuaciones y concesión del mencionado trámite de audiencia.

En realidad, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco pasó de una línea en la que venía desestimando prácticamente la totalidad de las argumentaciones y de los

recursos de los contribuyentes a otra en la que procedía a anular todos los actos de recuperación pendientes de sentencia por la omisión del trámite de audiencia, en atención al razonamiento de esta sentencia del Tribunal Supremo.

Esta apreciación del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no tiene un soporte claro ni en la jurisprudencia ni en la propia argumentación del Tribunal Supremo en la sentencia de contraste, porque en ella queda claramente patentizado que para tener como consecuencia la anulación del acto administrativo, la omisión del trámite de audiencia debe ser tan relevante que haya causado indefensión material al contribuyente, y por eso, en aquellos procedimientos en los que ha sido posible por razón de la cuantía, la Diputación Foral de Bizkaia ha interpuesto los oportunos recursos de casación ante el Tribunal Supremo por considerar que la aplicación acrítica de la doctrina de esa sentencia de 13 de mayo de 2013 no era conforme a Derecho.

Y el Tribunal Supremo ha acogido la protesta de la Diputación Foral de Bizkaia y en una reciente sentencia de 8 de junio de 2015, dictada en el recurso de casación 3883/2013, ha contextualizado adecuadamente la influencia de la omisión del trámite de audiencia, colocando en sus justos términos la aplicación de esa doctrina y desautorizando el criterio previo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Así, en esa sentencia podemos leer lo siguiente:

“Considera la parte recurrente que la sentencia se ha limitado a hacer un análisis de la resolución 105/2011, pero nada dice de la resolución 133/2011; siendo de observar que la entidad actora no alegó la ausencia del trámite de audiencia en su recurso de reposición, realizando las alegaciones que tuvo por oportunas, como la prescripción, y subsidiariamente la compensación de la devolución de las ayudas ilegales e incompatibles con bases imponibles negativas, petición esta que fue estimada; motivando la nulidad declarada nada más que en la referida sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, que transcribe. Para la parte recurrente no se ha producido indefensión material alguna, en todo caso una mera irregularidad no invalidante, al punto que nada alegó al respecto en su recurso de reposición y por vez primera alega la falta de audiencia en sede contencioso administrativa; además en el caso de autos en vía administrativa se han acogido las pretensiones de la parte en cuanto a su derecho de obtener otras deducciones en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio que nos ocupa, lo que hace inútil la retroacción ordenada pues llevaría a dictar la misma resolución, mas cuando la propia sentencia entró sobre el fondo del asunto. En definitiva, la doctrina jurisprudencial ha de ser aplicada a la luz de los hechos analizados, siendo en este caso distintos de los tenidos en cuenta en la sentencia de 13 de mayo de 2013.

La parte recurrida no ha presentado escrito de oposición al recurso de casación.

El modo de producirse la sentencia de instancia en el punto que nos ocupa nos ha de llevar a darle la razón a la parte recurrente. Se ha prescindido del caso concreto, no se han analizado los hechos enjuiciados, nada se recoge ni se analiza sobre el recurso de reposición y la resolución estimatoria parcial a la que da lugar, tampoco que la alegación de ausencia del trámite de audiencia no se hizo valer en vía administrativa sino que por vez primera se esgrime en sede judicial, y simplemente se limita la sentencia a transcribir lo dicho por este Tribunal Supremo en la referida sentencia de 13 de mayo de 2013, dando la impresión que basta la mera omisión del trámite de audiencia en los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado, para dar lugar a la anulabilidad de lo actuado y la retroacción de actuaciones, cuando de la mera lectura de la citada sentencia la doctrina que se desprende de la misma en modo alguno responde a dicha consecuencia, al

contrario la sentencia no hace más que seguir una línea jurisprudencial consolidada y pacífica, que considera que sólo determina la anulabilidad la omisión del trámite de audiencia cuando se ha dado lugar a la indefensión material y efectiva, lo cual necesariamente exige un examen del caso concreto y de las circunstancias acaecidas, y entre ellas las posibilidades de defensa que pueda proporcionar el propio procedimiento administrativo, pues como tantas veces ha dicho este Tribunal Supremo "la quiebra del principio de audiencia del artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, si bien es cierto que dicho precepto contempla la intervención de los interesados -las compañías afectadas- en el expediente administrativo, es lo cierto que con arreglo a nuestra jurisprudencia, a la que se remite el pronunciamiento impugnado, la omisión de dicho trámite ha de entenderse subsanado a través de las sucesivas oportunidades procesales en las que la recurrente ha tenido ocasión de alegar y defender sus intereses". Lo cual, por demás, sigue la línea marcada por el Tribunal Constitucional en cuando que señala que las situaciones de indefensión han de valorarse según las circunstancias de cada caso concreto, y no se derivan de la simple infracción de las normas procedimentales, sino cuando la privación de las normas procesales lleva consigo la privación del derecho de defensa con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, y ha de atenderse al sistema de recursos para comprobar si estamos ante una simple irregularidad o ante un vicio determinante de indefensión material.

Como ya se ha indicado, la Sala de instancia se ha limitado a transcribir la referida sentencia de este Tribunal Supremo sin más, ha prescindido absolutamente de entrar a enjuiciar las circunstancias concretas del caso que nos ocupa, cuando resultaba evidente que había interpuesto un recurso de reposición contra la resolución originaria, en el que había desplegado todos los medios de defensa que tuvo por conveniente, con parcial éxito como se ha dicho, sin que entre sus alegaciones se hiciera mención no ya a la omisión del trámite de audiencia, sino tan siquiera a una posible indefensión; lo que evidencia, por demás, lo artificial y forzado de la alegación que realiza por vez primera en sede judicial, pues si a la ausencia del trámite de audiencia para ser relevante debe unirse el haber causado indefensión, no hay tal cuando omite referencia alguna a dicha irregularidad en su recurso de reposición, lo que no tiene explicación en tanto que la indefensión debe invocarse en el momento en el que se produce para su corrección, si no se invoca la misma al producirse el defecto procedimental, no puede ser más que porque no se ha producido la indefensión prohibida, y el invocarlo a posteriori no puede tener otra lectura que no hubo indefensión y que se pretende valerse del vicio formal sin más interés que buscar la nulidad de lo actuado.

Lo cual nos debe llevar a estimar la pretensión actora y conforme al artº 95.2.d) de la LJCA, constituidos en Tribunal de instancia procede entrar a dilucidar el recurso contencioso administrativo en los términos en que fue propuesto el debate por las partes".

A continuación el Tribunal Supremo resuelve el resto de cuestiones planteadas en primera instancia por parte de la entidad recurrente llegando a la conclusión de que ya existe una doctrina consolidada del Tribunal de la conformidad a Derecho del procedimiento seguido para la recuperación en todos los extremos, puesto que lo único que se había admitido como causa de retroacción de actuaciones era la omisión del trámite de audiencia siempre que provoque indefensión material de los contribuyentes, y como ha quedado acreditado que en este caso no se produce, todo debe llevar a la desestimación íntegra del recurso.

Un aspecto particular de este recurso de casación es que el contribuyente había solicitado al Tribunal que remitiera una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de lo previsto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la apreciación del importe de ayuda compatible con el mercado interior en relación con el criterio de efecto incitación

de la Directrices de ayudas estatales de finalidad regional de 1998, cuestión que sería de indudable interés, en la medida en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no la ha resuelto en el asunto C-184/11.

Sin embargo, el Tribunal Supremo se niega a plantear esa cuestión prejudicial en base a los siguientes argumentos:

"Tampoco cabe el planteamiento de la cuestión prejudicial interesada, puesto que, como tantas veces hemos dicho, el planteamiento de un cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE de 30 de marzo de 2010, serie C, número 83, p. 47), procede cuando la interpretación de una norma de dicho ordenamiento jurídico resulte necesaria para zanjar el pleito seguido ante un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siendo obligada la remisión si dicho órgano pronuncia la última palabra dentro del sistema nacional por no ser su decisión susceptible de ulterior recurso. El juicio de relevancia corresponde al propio tribunal remitente, que ha de comprobar y explicitar la medida en que la interpretación de la norma europea constituye presupuesto insoslayable de la decisión del litigio. Esta constatación lleva como consecuencia que, si puede resolverse la contienda sin necesidad de acudir al ordenamiento jurídico transnacional, con exclusivos parámetros internos, el planteamiento de la cuestión prejudicial se revelará superfluo. Pues bien, como se ha puesto de manifiesto sobre el grueso de las cuestiones planteadas este Tribunal las ha resuelto sin ofrecerles duda interpretativas respecto la normativa aplicable del Derecho europeo".

Desconozco si la resolución sobre esta petición deriva de un deficiente planteamiento de la petición por parte del recurrente o de un convencimiento por parte del propio Tribunal Supremo de que no surgen dudas sobre la aplicación de ese criterio en el procedimiento de recuperación complementaria de las ayudas estatales controvertidas, pero en mi opinión, si hubiera sido procedente plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial sobre la forma en la que debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea en un procedimiento de recuperación de ayudas con relación al efecto de incitación, máxime, cuando las instituciones forales y la propia Abogacía del Estado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estaban defendiendo un criterio de compatibilidad diferente al de la Comisión Europea, pero lo cierto es que la elevación de una cuestión prejudicial es algo que debe decidir el tribunal remitente conforme a la importancia que le confiera al asunto controvertido para la resolución del pleito.

Algunos otros recursos en los que se ha estimado por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el planteamiento de los contribuyentes en relación a la omisión del trámite de audiencia por aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 no tenían una cuantía suficiente como para poder interponer recurso de casación contra las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que ordenaban la retroacción de las actuaciones.

En estos casos, podemos preguntarnos qué relevancia tiene esta retroacción de actuaciones en relación con las cantidades recuperadas, y con el principio de aplicación

inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión. Hay que tener presente, a estos efectos, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 20 de mayo de 2010, Scott, asunto C-201/09 (ECLI:EU:C:2010:294), que establece lo siguiente:

“el artículo 14, apartado 3, del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88 CE], debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en el supuesto de que los importes correspondientes a la ayuda de que se trata ya se hayan recuperado, a la anulación por el juez nacional, a causa de un vicio de forma, de las liquidaciones emitidas para recuperar la ayuda de Estado ilegal, cuando el Derecho nacional prevé la posibilidad de la subsanación de ese vicio de forma. En cambio, esta disposición se opone a que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de dicha ayuda”.

En consecuencia, la anulación de los actos administrativos de recuperación por motivos de forma que ha establecido en diversos supuestos el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y la orden de retroacción de actuaciones que derivan de las sentencias del Tribunal no pueden implicar en ningún momento la restitución, siquiera sea provisional, de las cantidades recuperadas de los contribuyentes. Por ello, la Diputación Foral de Bizkaia ha procedido a anular las Resoluciones dictadas en un primer momento, en ejecución de sentencia, ordenar la retroacción de actuaciones y constituir en depósito las cantidades cobradas con cargo a las resoluciones anuladas, que se aplicarán en el momento en el que, tras evacuar el trámite de audiencia, se vuelva a dictar una resolución que ponga fin al procedimiento de recuperación, como así ha sido.

En ninguno de los supuestos que afectan al Territorio Histórico de Bizkaia se había producido una indefensión material de los contribuyentes por la omisión del trámite de audiencia, por lo que las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que aplicaron erróneamente la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 lo único que han hecho ha sido dilatar el procedimiento para llegar al mismo resultado, de lo que se ha dado cumplida cuenta a la Comisión Europea, que sigue analizando cómo evolucionan los recursos ante los Tribunales de Justicia en relación con los actos administrativos de recuperación.

Es evidente que, al tratarse de procedimientos de recuperación de ayudas estatales y de ejecución de una Decisión de la Comisión, no se aplican de igual manera los preceptos del Derecho interno, por lo que, lo que le estaría vedado a la Administración tributaria en un procedimiento ordinario de comprobación o liquidación tributaria, sin embargo, sí se permite en un procedimiento de recuperación de ayudas estatales, por la aplicación del principio de supremacía del Derecho de la Unión en este campo y la necesidad de que la recuperación sea inmediata y efectiva.

Un ejemplo paradigmático de esta diferencia podemos encontrarlo en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de junio de 2013, dictada

en el recurso contencioso-administrativo 2074/11, que versa sobre la ejecución complementaria de la Decisión de la Comisión en relación con el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones respecto a una concreta entidad, que alega, entre otras cosas, que no podía revisarse el contenido del acto de recuperación dictado en 2007 por medio de un acto complementario en 2011, más gravoso para la entidad, sin seguir los procedimientos internos de declaración de nulidad de actos firmes.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco manifiesta la diferente naturaleza y alcance de las potestades de la Administración en un procedimiento de recuperación de ayudas estatales al razonar en los siguientes términos:

"Para abordar las cuestiones a debate, resulta observación preferente, como específicamente referido a las particulares circunstancias que dan ocasión a la nueva Resolución nº 111/2.011, de 20 de Octubre, y determinante de la supervivencia de la acción recuperatoria emprendida, que no le pasa desapercibido a esta Sala que, desde una percepción inmediata de este tema litigioso, la Administración demandada ha procedido de forma hasta sorpresiva en contra de sus propios actos iniciales, y en quiebra de la más elemental seguridad jurídica y de las garantías de legalidad de la ayuda disfrutada ofrecidas por aquella Resolución nº 103/2.007, de 9 de Octubre, que dejaba zanjada la eventual recuperación de ayudas sin la menor reserva ni margen para la duda, y con alusiones a autorizaciones de la Comisión Europea y otros argumentos que debieron generar en la mercantil actora la total confianza de que su posición no se vería perturbada por la efectividad de la Decisión C 1765 Final de 11 de Julio, ni entonces ni más tarde.

Desde la lógica del derecho interno se hace bien patente que la nueva Resolución de 2.011 que se vuelve de manera decisiva y gravemente lesiva contra aquel pronunciamiento, no podría obtener pronunciamiento confirmatorio en vía jurisdiccional, e incurriría en grave infracción de los artículos 102 ó 103 LRJ-PAC invocados.

El matiz doble y convergente que debe introducirse a esa conclusión inmediata es que, la Administración demandada, como más adelante se va a desarrollar, no actúa en la materia en el ejercicio pleno de competencias surgidas del derecho interno, sino que tan solo instrumenta el cumplimiento de aquella Decisión, con lo que el hilo conductor autónomo y suficiente es la existencia de una Decisión de la Comisión, firme y ejecutiva, de la que no se objeta siquiera que excluya o exima de la recuperación a las ayudas otorgadas por causa de una hipotética compatibilidad. En este sentido, no obstante, respecto de esa eventual compatibilidad con otras ayudas, la Sentencia del TJUE de 28 de Julio de 2.011 en asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P desestimatoria del recurso de casación contra sentencia del TPICE de 9 de setiembre de 2.009 desestimatoria de los recursos de anulación contra la Decisión, (párrafos 99 a 103), señalaba que:

"...en una decisión relativa a un régimen de ayudas, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual con arreglo a dicho régimen. Únicamente en la fase de recuperación de las ayudas será preciso verificar la situación individual de cada empresa afectada (véanse la sentencia de 7 de marzo de 2002 [TJCE 2002, 90], Italia/Comisión, C-310/99 , Rec. p. I-2289, apartados 89 y 91, y la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión, antes citada, apartado 63).

(...) De ello se deduce, por una parte, que la consecuencia de las declaraciones de incompatibilidad con el mercado común, (...) relativas a los regímenes fiscales controvertidos como tales, debe ser la supresión de los mismos y el inicio del proceso de recuperación de la totalidad de las ayudas otorgadas en aplicación de dichos regímenes, sin que en esta fase sea preciso establecer una distinción en relación con esta obligación, según que los importes que deben recuperarse sobrepasen o no los límites máximos establecidos para las ayudas de finalidad regional.

Por otra parte, únicamente en una etapa posterior, al proceder a la recuperación efectiva de las ayudas individuales otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos, podrían pedir las autoridades españolas a la Comisión que, basándose en un régimen de ayudas de finalidad regional, excluyera en su caso de la obligación de recuperación alguna ayuda individual específica (véase en este sentido la sentencia

Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión [TJCE 2011, 170] antes citada, apartados 64 y 115). El Tribunal de Primera Instancia recordó por lo demás esta consideración en la segunda frase del apartado 379 de la sentencia recurrida (TJCE 2009, 256,) citando un pasaje de la motivación de las Decisiones impugnadas en el que éstas mencionaban expresamente «la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención ».

Pues bien, en el presente asunto, las recurrentes se limitan a alegar que la obligación de recuperación es desproporcionada, porque se aplica a la totalidad de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos, en vez de afectar únicamente a las ayudas que sobrepasen los límites máximos establecidos para las ayudas de finalidad regional. Formulan además esta alegación, como ha señalado la Comisión y como se indica en el apartado 14 de la presente sentencia y en el apartado 379 de la sentencia recurrida (TJCE 2009, 256,) sin haber aportado en la fase administrativa información que permitiera acreditar que las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos eran compatibles con el mercado común en ciertos casos individuales, en particular por haber sido otorgadas respetando los límites máximos regionales aplicables en el País Vasco y por cumplir todos los requisitos exigidos para acogerse a la excepción establecida en el artículo 87 CE apartado 3, letra c)».

Aun así, las razones de riesgo procesal en el ámbito comunitario que la Resolución impugnada brinda, podrían tildarse de insuficientes para gravar el patrimonio de la sociedad beneficiaria de la ayuda que había obtenido aquel trato eximente en la fase de recuperación efectiva producida en el año 2.007, cuando obliga a restituir las ayudas en contra de sus propias afirmaciones y creencia sobre la legalidad de su anterior proceder eximente, generando una obligación bajo condición resolutoria, que, en su caso, debería concebirse siempre como suspensiva en función de la material pendencia (prejudicialidad, se dice por la recurrente), que afectaría a ese punto de controversia.

Sin embargo, la naturaleza cautelar y reversible de la medida ahora acordada, a desdén de la eventual responsabilidad en que la Administración o sus gestores hayan podido incurrir frente a la beneficiaria de la ayuda en el ámbito interno por causa de esa exigencia de reintegro imprevisible y opuesta a toda pauta de certeza jurídica y económica, (y responsabilidad que no es ni puede ser materia de este proceso y que ofrecerá perspectivas diversas en función del resultado último del conflicto en el ámbito jurisdiccional de la UE), impone que la subsistencia o decaimiento de la misma se examine también desde esa peculiar directriz cautelar, pues la emergencia del grave perjuicio para los intereses generales que se derivaría de la imposición de sanciones pecuniarias de las cuantías que la contestación a la demanda indica, y con indicadores diarios y sentido coercitivo de la ejecución plena de la Decisión, no queda suficientemente contrarrestado por la parte actora que, al margen de no contar con ninguna responsabilidad en ese retraso, no llega a descartar el alcance y contenido de la Decisión en tal aspecto, ni la obtención de los actos de aplicación favorables que serían constitutivos de las ayudas contrarias al mercado común, de manera que, siendo reparable el perjuicio económico que se le ocasione a relativamente corto plazo, una vez que el litigio comunitario se decida, el mantenimiento de la situación previa a la del dictado de la Resolución cautelar causaría daños al erario público de mucha mayor y difícilmente mensurable entidad para el caso de prosperar las tesis de las instituciones comunitarias, que, por demás, están dotadas de las presunciones de legitimidad y ejecutividad.

En consecuencia, el motivo opuesto no debe prosperar muy al margen de que no se puedan poner en duda las razones que en el plano de las relaciones internas abrigue la sociedad recurrente para sostener que la nueva resolución que contradictoriamente le impone el reintegro de las sumas disfrutadas, ha vulnerado el principio de confianza legítima surgido de las actuaciones precedentes, pues prevalece el cumplimiento ejecutivo de una Decisión, que ha sido además plenamente reafirmada en su fundamentos por la jurisdicción de los Tribunales de la U.E. y cuando los elementos alegatorios que se ponen a disposición esta Sala, no permiten cuestionar la plena exigibilidad del reintegro que se le requiere.

Debe tenerse presente además, que desde la vertiente comunitaria general de esos principios de seguridad jurídica y confianza legítima que en este proceso se esgrime en relación con la recuperación misma de las ayudas, los Tribunales comunitarios han desterrado la incidencia de tales principios en este caso».

También en cuanto a la elección del procedimiento para la recuperación de las ayudas, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco pone de manifiesto las especiales circunstancias que concurren en un supuesto como éste, cuando razona de la siguiente manera:

“La parte actora defiende que la recuperación de la ayudas, su régimen, y su procedimiento, son materias que precisan de su recepción y configuración legal por el Estado miembro, pero acabamos de reiterar cómo, muy al contrario, es la normativa comunitaria primaria, -un Reglamento de Procedimiento, y no una Directiva, como se dice-, la que establece los medios y la forma de proceder para obtenerla, con la aparente salvedad, -que no lo es, en tanto simple habilitación, condicional y revocable, desde el Reglamento de la UE-, de que el Derecho comunitario no cierre del todo la opción por el procedimiento que debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, y sólo le exija el empleo del que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Es decir, se deja en manos de las autoridades nacionales la selección del procedimiento con la única y esencial condición de que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan dificultar o meramente dilaten en el tiempo la recuperación.

Carece de base, por ello, entender que la recuperación de ayudas de Estado es una materia de Derecho interno, del que debería brotar el título ejecutivo, y si ante esa simple remisión a efectos de selección de la vía procedimental, no cabe duda de que, entre todos los instrumentos de recuperación tipificados en el derecho nacional, uno de ellos podría ser, al menos teóricamente, el que determina la naturaleza de la medida que constituye la base de la concesión de la ayuda, solo será válido de ser efectivo y producir un resultado concreto en términos de recuperación; pero ni los Reglamentos comunitarios ni la jurisprudencia que los aplica descartan procedimientos distintos (y hasta atípicos), cuando son ellos los que garantizan la recuperación inmediata y efectiva.

Baste considerar que la expresión que se maneja es, como reiteramos, "con arreglo a los procedimientos de Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva". La utilización del procedimiento nacional queda, por tanto, condicionada a la efectividad e inmediatez de su resultado, y ello, por la fuerza y primacía del derecho comunitario.

Desde esta palmaria constatación carecen de viabilidad las consideraciones procedimentales que la parte recurrente suscita en el presente caso desde una lógica y selección de fuentes y opciones de procedimiento, ajenas a las verdaderas coordenadas en que esa determinación comunitaria a favor del restablecimiento de la competencia se plasma.

En este caso, la Diputación Foral ha acudido, con plena coherencia y acomodación a las exigencias del derecho comunitario, a un procedimiento esquemático y atípico de garantías básicas, (motivación, determinación de la cuantía, y recursos), que equivalente y asimilable a los que las Administraciones internas siguen en vía ejecutiva con la que guarda parangón indudable, y que mediante su motivada resolución exige un ingreso público que la normativa tributaria ilegal impidió en su momento recaudar; la liquidación y su carta de pago se notifican a los interesados con ofrecimiento de recursos, descartando cualquier atisbo de menoscabo en la defensa de los intereses de las sociedades afectadas, permitiendo por el contrario la recuperación de la ayuda de forma inmediata y efectiva como obliga el Reglamento comunitario, de tal forma que, de considerar esta Sala que la orden de recuperación impugnada debió estar precedida de un procedimiento específico, anulando la ejecución de la Decisión comunitaria y ordenando la retroacción de actuaciones, solo tendría como efecto una demora en la ejecución, manifiestamente proscrita por el artículo 14.3 del Reglamento/CEE 659/1999.

La sociedad mercantil recurrente presupone, en cambio, que resultaba imprescindible hacer aplicación y empleo de alguno de los procedimientos característicos de revisión de actos firmes, comunes o del ámbito tributario, pero no se está en modo alguno ante una exigencia que el Tribunal interno pueda imponerle a la Administración que ejecuta la recuperación de las ayudas, y menos todavía si ni siquiera se razona ni pondera por la parte que los propugna sobre la medida en que la frondosidad y normal extensión temporal de esos procedimientos puede contradecir las previsiones normativas comunitarias de eficacia que acaban de exponerse.

Lo que parecería derivarse de la perspectiva actora es que las decisiones comunitarias ejecutivas constituyen simples recomendaciones o directrices, para que las ayudas se revisen en el marco de los propios procedimientos por los órganos competentes del Estado miembro, como si las disposiciones internas en que se basan y las posteriores concesiones o reconocimientos hechos en su aplicación hubiesen incurrido en una infracción que les privase de validez, pero ese enfoque no tiene base de sustentación.

Más allá de que las Administraciones concernidas decidiesen per se acometer tales dilatados procedimientos, el título del que surge el crédito contra los beneficiarios privados no es el derivado de la ejecución de una hipotética declaración de invalidez ex tunc de la Norma Foral 7/1.996, o de la revisión del acto de otorgamiento de la ayuda fiscal, sino el de un imperativo comunitario de eficacia directa para el reintegro de ayudas económicas selectivas que no tiene parangón en derecho interno y que no requiere, como conductio sine qua non, ser recepcionado y adaptado a sus procedimientos y figuras procedimentales arquetípicas y estandarizadas, más allá del eventual empleo instrumental de alguna de éstas, siempre orientada y condicionada por el imperativo de una inmediata y efectiva reintegración que restablezca las condiciones de competencia en el mercado.

[...]

En suma, no se predica por la Decisión ni por el TJUE ni la nulidad de pleno derecho de los actos de reconocimiento singular, ni de las Ordenes Forales o Acuerdos de aplicación, ni tampoco la lesividad para la Administración foral del otorgamiento de la exención, por lo que las figuras previstas por los artículos 102 y 103 LRJ-PAC, están plenamente fuera de contexto, y todo lo que ocurre es que, por razón de primacía del Derecho comunitario de la competencia, los efectos económicos derivados de aquellas concesiones de ayudas tributarias han de ser revertidos obligatoriamente por parte del Estado miembro bajo el impulso y la dirección coercitiva de las instituciones comunitarias. Sean los que sean los modos en que las exigencias de celeridad y eficacia se traduzcan en el ámbito interno, en modo alguno se trata, -se insiste-, de declarar la nulidad de régimen o medida concreta alguna, pues la Decisión y la orden de recuperación, que no cuestionan ni se detienen en la validez en el Derecho interno, ni conllevan tal invalidez radical.

Observando la referida Sentencia de 20 de setiembre de 2.007, y la contradicción en que incurriría la Administración foral demandada en la medida en que defendió en ese proceso comunitario que la vía procedimental idónea era la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, hay que tener en cuenta que, precisamente por ello, por invocarse en ese ámbito el emprendimiento de procedimientos inefectivos, el TJCE rechazó en dicha Sentencia la virtualidad de la recuperación que se decía iniciada por las Diputaciones forales y estimó el recurso formulado por la Comisión, y, sin siquiera terciar en la cuestión interna que muy nominalmente se debatía entre partes, (revisión vs. lesividad), dio por cierto que esa invocación no satisfacía al artículo 14 del Reglamento 659/1.999.

Justamente por lo que acaba de decirse, la Administración foral obligada no puede seguir ya empleando regímenes revisores y reglas procedimentales como las indicadas, y el que no lo haga no es exponente de la menor contradicción consigo misma, sino de ineludible aquietamiento a la decisión judicial comunitaria, lo que, como colofón de todo este fundamento, lleva al rechazo de las tesis actoras en lo que se refiere a la necesidad de que se utilice un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, que es diferenciación y matiz que el derecho comunitario no contempla, ni cabe en sus previsiones de recuperación, abstractas y finalistas".

Lo expuesto pone de manifiesto claramente las singularidades que ha encontrado la jurisprudencia interna a la hora de determinar cómo se enjuicia un procedimiento específico de recuperación de ayudas estatales por las constricciones que sobre el mismo desenvuelve el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el Reglamento (CE) N° 659/1999, y confirma plenamente que la actuación de las Administraciones forales no se puede reputar disconforme a Derecho en este sentido.

Un último remedio al que algunos contribuyentes han recurrido para tratar de resarcirse de los costes que ha supuesto para ellos la recuperación de las ayudas estatales

que han tenido que llevar adelante las instituciones forales ha sido la reclamación de responsabilidad patrimonial a las mismas, bien en relación con la totalidad de las cantidades recuperadas, bien solamente respecto a los intereses de la recuperación, entendiéndose que el retraso en la recuperación no era específicamente imputable a las empresas.

En realidad, es evidente desde un primer momento que no puede prosperar un procedimiento de responsabilidad patrimonial por el que se pretende que la Administración devuelva, de alguna manera, la totalidad o parte de las cantidades recuperadas de los beneficiarios de las ayudas, porque ello supondría privar totalmente de eficacia al efecto útil de la decisión negativa con orden de recuperación, que es restaurar las condiciones de competencia allí donde se había producido un falseamiento de la misma por parte de la concesión de unas ayudas estatales a determinadas empresas.

Las Administraciones forales no han aceptado ninguna de las reclamaciones de responsabilidad patrimoniales y tanto los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco han confirmado que los contribuyentes no pueden pretender válidamente que se determine a su favor una responsabilidad patrimonial de la Administración en un caso como éste.

Por todas, nos haremos eco de la fundamentación que da al respecto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de junio de 2014, dictada en el recurso de apelación 576/2012, en la que el Tribunal se pone a analizar los requisitos que establece la jurisprudencia de nuestros tribunales para que sea admisible una responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión, entre los que se encuentra el que confiera al particular derechos que hayan sido vulnerados por parte de la actuación del legislador, lo que no se produce en el presente supuesto, sino todo lo contrario, como acertadamente razona el Tribunal:

"En cuanto a la primera exigencia de que la norma de Derecho de la Unión violada tenga por objeto conferir derechos, hemos visto que la sentencia de primera instancia niega esta premisa al considerar que " no es el artículo 88.3 del Tratado el que confiere derechos a los particulares, sino, la Norma Foral 24/96, de 5 de julio ". El recurso de apelación combate esta apreciación por remisión a los argumentos empleados en la demanda, aunque posteriormente aclara y especifica que, de haber dado la Diputación Foral cumplimiento a lo dispuesto en el art. 88.3 del Tratado, hubiera podido acceder a beneficios fiscales compatibles con el Derecho de la Unión. Realmente, este entendimiento de la cuestión escapa a la definición del requisito examinado.

Como acertadamente entiende la sentencia de instancia, la perspectiva correcta de análisis debe ser si la norma del Derecho de la Unión violada confiere derechos a los particulares. Desde este punto de vista, la eventualidad de que el régimen de beneficios fiscales establecido en la normativa nacional hubiera sido convalidado por medio del cumplimiento del art. 88.3 del Tratado queda extramuros del objeto de análisis pertinente al considerar la concurrencia del primer requisito.

A lo anterior debe añadirse una matización singularmente importante. A diferencia de lo que señala la sentencia de primera instancia, el art. 88.3 del Tratado sí confiere derechos a los particulares, si bien no a los eventualmente favorecidos por las ayudas de Estado cuestionadas, situación esta última en la que se encuentra el recurrente en el presente proceso. El art. 88.3 del Tratado confiere el derecho a los particulares de que cualquier ayuda concedida por las autoridades nacionales esté aprobada por la Comisión. El art. 88.3 del Tratado tiene ciertamente efecto directo, como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Unión en la sentencia de 11 de julio de 1996 (Asunto C-39/94, SFEI, apartado 39) pero dirigido a hacer efectiva la prohibición de ejecución de los proyectos de ayuda establecida en el indicado precepto. Que es justamente la pretensión contraria a la que pretende deducir la mercantil recurrente en el presente caso, pues lo que pide, en esencia, es que se reconozca su derecho al disfrute de un régimen fiscal equivalente al que fue declarado contrario al Derecho de la Unión, entre otras razones, por infracción del art. 88.3 del Tratado. En cuanto a la petición de que se le reconozca, a través del instituto de la responsabilidad patrimonial, el derecho a disfrutar de los beneficios fiscales relativos a inversiones o creación de empleo que la parte actora hubiera podido aplicar, compatibles con el mercado común y con las previsiones del Tratado, se trata de un daño que no deriva directamente de la infracción del Derecho de la Unión. El derecho de la parte a tributar conforme a las exigencias del Derecho comunitario no abarca el disfrute de regímenes fiscales posibles, hipotéticos o eventuales a que hace referencia el recurso de apelación, pues la mercantil recurrente no cita ninguna norma comunitaria que ampare la referida pretensión y lo que parece pedir es, en definitiva, el reconocimiento de un régimen particular o ad hoc por virtud del cual no sufran merma alguna sus previsiones de ingresos y gastos sustentadas sobre la base de la Norma Foral 24/96.

Para delimitar, por último, la posición de las partes favorecidas por una ayuda de Estado declarada incompatible con las previsiones del Derecho de la Unión, debemos recordar que el Tribunal de Justicia ha analizado incluso si existe responsabilidad imputable a la misma por el hecho de no haber comprobado que se ha dado cumplimiento a la obligación del art. 88.3 del Tratado. La sentencia de 11 de julio de 1996 antes citada concluyó que no existía responsabilidad exigible a dichas beneficiarias con fundamento exigible exclusivamente en las normas de Derecho de la Unión (apartado 76). Si bien se indicó también en la citada sentencia que "Ello no prejuzga, sin embargo, la posible aplicación del Derecho nacional en materia de responsabilidad extracontractual. Si, según este último, la aceptación por parte de un operador económico de un apoyo ilícito que pueda causar un perjuicio a otros operadores económicos puede generar, en determinadas circunstancias, su responsabilidad, el principio de no discriminación puede llevar al Juez nacional a estimar que el beneficiario de una ayuda de Estado abonada infringiendo el apartado 3 del artículo 93 del Tratado ha incurrido en dicha responsabilidad".

En consecuencia, el art. 88.3 del Tratado, que es la norma de Derecho de la Unión cuya infracción se invoca en el presente caso como fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, no confiere derechos a los beneficiarios de las ayudas de Estado declaradas incompatibles con el Derecho de la Unión.

Descartada la concurrencia del primer requisito, no hace falta abordar el resto de cuestiones planteadas, pues los tres requisitos que exige el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a que se ha hecho referencia anteriormente, son todos ellos necesarios para que pueda prosperar una pretensión de dicha naturaleza".

Por lo tanto, resulta claro que la vía de la responsabilidad patrimonial tampoco va a deparar ningún tipo de éxitos a los contribuyentes que quieran resarcirse de los perjuicios que, en su opinión, les haya causado la recuperación de las ayudas de que disfrutaron en su momento.

Un último aspecto que debemos tratar en relación con las cuestiones que pueden plantearse en un procedimiento de recuperación de ayudas estatales desde la perspectiva del ordenamiento interno, es el que se produce cuando la empresa a la que se le solicita la devolución de las ayudas, pasa a estar en un procedimiento concursal ante el Juzgado de lo Mercantil correspondientes, bien como consecuencia de la

reclamación que deriva de la recuperación de ayudas, bien porque ya se encontrara en situación de insolvencia con carácter previo a la misma.

Es evidente que la legislación concursal no le permite a la Administración ejercitar sus potestades con la misma intensidad que como las ejercita en el resto de los supuestos, y por tanto, nos tenemos que preguntar en qué medida las normas concursales van a modular el procedimiento de recuperación, y en qué medida también van a poder entrar en conflicto con el efecto útil de las Decisiones de la Comisión y el principio establecido en el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento (CE) N° 659/1999 de que la recuperación se hará conforme a las normas del Derecho interno del Estado miembro siempre que permitan una recuperación inmediata y efectiva de las cantidades correspondientes.

Así, por ejemplo, en el caso de la empresa beneficiaria del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones al que hemos hecho referencia en el apartado dedicado al proceso de recuperación de las ayudas, se solicitó por su parte la declaración de concurso una vez que se había embargado por parte de la Administración tributaria maquinaria e inmuebles en cuantía suficiente como para satisfacer la deuda por recuperación de ayudas estatales.

La declaración de concurso de la entidad dio paso a que el Juzgado de lo Mercantil adoptara, con la anuencia de la Administración concursal, tres decisiones en diferentes momentos del procedimiento que podían comprometer el efecto útil de la Decisión de la Comisión: por un lado, decretó que los bienes embargados por la Hacienda Foral de Bizkaia eran necesarios para el desarrollo de la actividad de la entidad a petición de la empresa concursada, lo que impediría, conforme a la legislación concursal interna la ejecución separada de los embargos en pública subasta; en segundo lugar, reconoció los intereses de la recuperación como créditos subordinados en la masa del concurso, en lugar de con la misma calificación que el principal de la recuperación que, al tratarse de un crédito de Derecho público, tiene el carácter de deuda privilegiada en su mitad y ordinaria en su otra mitad; y en tercer lugar, ordenó la apertura de la fase de convenio para proceder a la conclusión del concurso, lo que implicaría un acuerdo de los acreedores que podía conllevar una quita o espera de una parte de la deuda.

Esas tres medidas podían ser consideradas como contrarias a lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento (CE) N° 659/1999 y no respetar la primacía del Derecho de la Unión Europea en lo relativo a la recuperación de ayudas estatales porque iban a impedir o a dificultar de manera relevante que la recuperación fuera inmediata y efectiva.

Al respecto se tramitaron los correspondientes incidentes concursales y se plantearon los oportunos recursos ante el Juez de lo Mercantil y ante la Audiencia Provincial de Bizkaia, que precisamente pretendían que los tribunales internos dieran efectividad al Derecho de la Unión Europea, en un momento en el que la Comisión Europea estaba sometiendo a un escrutinio de detalle el procedimiento de recuperación complementaria que estaban llevando a cabo las Haciendas Forales y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea estaba analizando el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión al amparo de lo previsto en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el asunto C-184/11.

El Juez de lo Mercantil acabó permitiendo la ejecución separada de los embargos trabados por la Hacienda Foral de Bizkaia, pero disponiendo que las cantidades obtenidas de la subasta de los mismos se debían depositar en el Juzgado para darles el uso que la legislación mercantil establecía, lo que nuevamente ponía en jaque la eficacia y primacía del Derecho de la Unión Europea al corresponderse esos embargos previos a la declaración de concurso con las cantidades correspondientes a la recuperación de ayudas estatales, lo que dio lugar a que se planteara la consiguiente controversia jurídica sobre el particular.

No obstante, la decisión de la Hacienda Foral de Bizkaia de convocar la subasta de los bienes hizo que la matriz de la empresa concursada pagara completamente la deuda por recuperación de ayudas estatales, incluidos los intereses de la recuperación hasta la fecha de pago, con lo que desapareció el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, e incluso las razones para el concurso, que acabó concluyendo a petición de la concursada, con lo que decayeron todos los incidentes concursales y recursos de apelación que estaban cuestionando precisamente cómo se articulaba la relación entre la legislación concursal y el Derecho de la Unión Europea en materia de recuperación de ayudas estatales.

Esto hizo que no hubiera pronunciamientos judiciales sobre todas estas cuestiones, que quedan abiertas para el futuro, y que derivan precisamente de la inconcreción con la que el Reglamento (CE) N° 659/1999 remite a las disposiciones del Derecho interno del Estado miembro concernido para disciplinar las cuestiones relativas al procedimiento de recuperación de ayudas estatales.

x) Otros supuestos.

Sin duda alguna, las Decisiones de la Comisión Europea de 11 de julio y de 20 de diciembre de 2001 sobre el crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones, la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación y la

exención temporal del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de 1993 constituyen el supuesto más complejo que se ha producido en relación con los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, tanto por ser el primer supuesto en el que se abordaba esta cuestión en el ámbito de la Unión Europea como por las dificultades que se han puesto de manifiesto en una tramitación que se ha prolongado durante un período muy amplio de tiempo.

Obviamente, estos supuestos han permitido construir un cuerpo doctrinal y jurisprudencial interno en el Estado español y europeo, con repercusiones para toda la Unión Europea, sobre una gran variedad de cuestiones relacionadas con la disciplina europea de ayudas estatales, como hemos podido ver a lo largo de los apartados anteriores, pero ello no quiere decir que sean los únicos supuestos en los que la Comisión Europea ha apreciado que medidas fiscales que se aplicaban en los Territorios Históricos vascos tenían la consideración de ayudas estatales.

El primer supuesto que podemos mencionar al respecto es común a los tres Territorios Históricos, a la normativa de la Comunidad Foral de Navarra y a la normativa vigente en el resto del Estado, y se refiere a la ya derogada deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades, que reconocía un incentivo fiscal para determinados gastos e inversiones que realizaran los contribuyentes para vender sus productos en el extranjero.

La Comisión Europea consideró por medio de la Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades. Esta Decisión tuvo la particularidad de que se dictó al amparo de las normas sobre ayudas estatales dictadas en el ámbito exclusivo de la CECA, por lo que, en principio, solamente afectaba a las empresas siderúrgicas.

La Comisión fundamentó la consideración de esta medida como una ayuda estatal en base a las siguientes razones:

“(17) A la hora de determinar si, en el presente caso, hay que considerar el régimen de deducción fiscal como una ayuda estatal, las autoridades españolas atribuyen una importancia decisiva -al mantener que el régimen de deducciones fiscales no es una ayuda estatal- al hecho de que esta reducción fiscal es, por una parte, general y, por otra parte, directamente aplicada por las propias empresas beneficiarias sin la intervención de entes públicos. Es decir, que la aplicación práctica de esta disposición no sería discrecional de ningún organismo público.

(18) A este respecto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véase la Sentencia de 23 de febrero de 1961 en el asunto 30/59: De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridad(9)] y con la práctica de la Comisión(10), se recuerda que con arreglo al Derecho comunitario el concepto de ayuda cubre no sólo la ayuda positiva del Estado sino también cualquier medida que exonere a una empresa de un gravamen que de otro modo tendría que soportar, con independencia de si efectivamente es aplicada directamente por las empresas beneficiarias. Por tanto, los

subsidios no reembolsables, los préstamos preferenciales del Estado y las deducciones del impuesto sobre la renta o sobre sociedades, son medidas que deben considerarse ayuda estatal.

(19) En particular, y por analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92: Banco Exterior de España SA contra Ayuntamiento de Valencia(11), la Comisión considera que una deducción fiscal concedida a determinadas empresas constituye ayuda estatal puesto que coloca a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes(12).

(20) En cuanto a la especificidad de la subvención, procede observar que, con arreglo tanto a la práctica de la Comisión(13) como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véanse las sentencias de 10 de diciembre de 1969 en los asuntos acumulados 6 y 11/69: Comisión contra Francia(14) y de 7 de junio de 1988 en el asunto 57/86: Grecia contra Comisión(15)], una subvención es específica y, por tanto, debe considerarse ayuda estatal en lugar de medida general, cuando la medida, aunque a primera vista pueda considerarse general en la forma, beneficie en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas fiscales de que se trata, apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan, así como a los exportadores que llevan a cabo actividades de exportación no incluidas en la disposición e incluso a los exportadores que llevan a cabo en España el tipo de inversiones mencionadas en la disposición. En segundo lugar, aparte del hecho de que existan desde 1978, ni el Gobierno español ni las partes intervinientes han esgrimido razones que justifiquen que las medidas fiscales en cuestión son necesarias para el funcionamiento y la eficacia del sistema impositivo español(16). En tercer lugar, aunque es cierto que la discreción de un organismo público en la aplicación de una medida contribuye a la calificación de esa medida como específica, la mera falta de discrecionalidad no convierte a la medida en general.

(21) En cuanto al hecho de que pudieran existir medidas comparables en otros Estados miembros, carece de consecuencias puesto que tales medidas podrían a su vez ser objeto de los procedimientos fijados en el Tratado CECA [véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 1977 en el asunto 78/76: Steinike & Weinlig contra Alemania(17)].

La siguiente cuestión que surge de esta Decisión es si procedía ordenar la recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios, lo que no ordena la Comisión por entenderlo contrario a principios fundamentales del Derecho de la Unión Europea, que identifica de la siguiente manera en su Decisión:

"(24) En cuanto a la recuperación de la ayuda, generalmente, si la Comisión considera que se ha concedido una ayuda estatal incompatible con el mercado común, requiere que el Estado miembro la recupere. Sin embargo, la Comisión no requerirá el reembolso de la ayuda si ello es contrario a un principio general de Derecho comunitario.

(25) En el presente caso, la Comisión señala que el 30 de septiembre de 1992(18) adoptó una decisión sobre los cambios que Francia había introducido en las disposiciones fiscales que regulan los establecimientos comerciales o de servicios en el extranjero. Estos cambios implicaban la extensión de las entonces vigentes disposiciones para inversiones comerciales o de servicios en la Comunidad a las realizadas fuera de la Comunidad y la abolición de las disposiciones específicas para estas últimas. La Comisión consideró que no constituían ayuda con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (actualmente artículo 87 del Tratado CE) y que facilitaban la realización del mercado común. El sistema francés anterior a 1992 preveía la posibilidad de que las empresas francesas que invirtieran en el extranjero con miras a establecer sucursales de venta o departamentos de estudio se acogieran a una exención fiscal temporal equivalente a las pérdidas sufridas por el establecimiento extranjero (si era en el interior de la Comunidad) o al importe de la inversión en el establecimiento extranjero (si era fuera de la Comunidad). Para inversiones industriales fuera de la Comunidad era preciso un acuerdo con el Ministerio y la exención fiscal podía ascender al 50 % de la inversión. En su Decisión 73/263/CEE(19), la Comisión concluyó que este sistema fiscal era neutro en relación con la competencia y compatible con las normas sobre el Derecho de establecimiento. Este sistema es similar en sustancia al español y estaba vigente cuando España se adhirió a la CECA en 1986.

(26) La Comisión señala asimismo que, en junio de 1996, el entonces Comisario responsable de la competencia, en su respuesta, en nombre de la Comisión, a una pregunta escrita sobre el sistema español de deducción fiscal del diputado del Parlamento Europeo Raul Rosado Fernandes(20), recordó que dichas medidas habían sido notificadas por el Gobierno español con ocasión de la adhesión de España y que la Comisión nunca había formulado objeción alguna a su aplicación.

(27) Por último, la Comisión considera que la decisión de iniciar el procedimiento formal de investigación sólo supone una evaluación preliminar sobre el carácter de ayuda de la medida propuesta. La naturaleza preliminar de la evaluación fue subrayada por la Comisión en su decisión de incoar el procedimiento en el presente caso al referirse únicamente a la probabilidad de que las medidas de que se trata constituyeran ayudas estatales. Esto queda patente en el presente caso por la duración del período que la Comisión necesitó para investigar y examinar estas medidas. Debe indicarse que España no fue responsable en absoluto de los retrasos en el procedimiento.

(28) En este contexto, y en vista de lo anterior, la Comisión considera que incluso las empresas siderúrgicas más prudentes e informadas podían no haber previsto la calificación de las disposiciones fiscales en cuestión como ayudas estatales contrarias al artículo 4 del Tratado CECA y que podrían justificadamente alegar expectativas legítimas. Así, la Comisión considera apropiado no requerir el reembolso de las ayudas en cuestión concedidas con anterioridad a la presente Decisión".

Como vemos, por tanto, la Comisión no ordena la recuperación de las ayudas, pero siendo consciente de que esta deducción se aplica en todos los sectores económicos, y no sólo en el siderúrgico, entiende oportuno extender la investigación a los demás sectores, amparándose ya en el Tratado constitutivo de la CEE, lo que hoy sería el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ahora bien, aquí surge la cuestión de que nos encontramos con que diferentes elementos de esta deducción habían existido así en la legislación del Impuesto sobre Sociedades desde tiempo antes de la incorporación de España a la Unión Europea, lo que convertiría a la medida en una ayuda existente. Este concepto no estaba recogido en el Tratado de la CECA y por eso no se había planteado esta cuestión en la primera Decisión de la Comisión.

Pero cuando la Comisión extiende al análisis al resto de sectores económicos, ya bajo el paraguas competencial del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no puede pasar por alto que nos encontramos con ayudas existentes, y por tanto, realiza una propuesta de medidas apropiadas conforme a las reglas de procedimiento establecidas en el Reglamento (CE) N° 659/1999 para este tipo de ayudas, lo que implica que va a poder solicitar al Estado miembro que elimine el régimen ayudas pero no va a poder ordenar la recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios.

De hecho, acabó el procedimiento en relación con la generalidad de los sectores económicos por medio de la Decisión de la Comisión de 22 de marzo de 2006 relativa a la ayuda estatal n° E 22/2004 – España, Incentivos fiscales directos a favor de actividades relacionadas con la exportación, proponiendo las siguientes medidas apropiadas para hacer compatible esta situación con el Derecho de la Unión Europea:

"66. La Comisión considera que a la vista de la citada jurisprudencia y de las especificidades del régimen, las siguientes medidas son apropiadas para la eliminación gradual del régimen en cuestión con arreglo al artículo 88, apartado 1 del Tratado CE y, por la presente, invita a las autoridades españolas a:

a) Eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida por el artículo 37 ISS, titulado «Deducción por actividades de exportación» y las disposiciones equivalentes al artículo 37 ISS adoptadas respectivamente por los territorios históricos vascos y Navarra, incluido el artículo 43 NFISS Vizcaya, el artículo 43 NFISS Guipúzcoa, el artículo 43 NFISS Álava, y el artículo 67 LFISS Navarra, en un plazo de eliminación gradual que finalice el 1 de enero de 2011, mediante una reducción lineal del 20 por ciento anual del tipo de la deducción de la cuota íntegra, empezando en el ejercicio 2007 y terminando en el ejercicio 2010; la deducción de la cuota íntegra se habrá extinguido el 1 de enero de 2011.

Concretamente, la reducción gradual de la deducción de la cuota íntegra deberá tener lugar como sigue: del 25 por ciento al 12 por ciento, a partir del 1 de enero de 2007 (esta reducción incluye la eliminación del 10 por ciento de incremento de la cuota íntegra que tuvo lugar tras la incorporación de España a la Comunidad, de conformidad con los compromisos tomados por las autoridades españolas a este respecto); del 12 por ciento al 9 por ciento desde el 1 de enero de 2008; del 9 por ciento al 6 por ciento a partir del 1 de enero de 2009; del 6 por ciento al 3 por ciento desde el 1 de enero de 2010, y la total eliminación de la deducción de la cuota íntegra a partir del 1 de enero de 2011.

b) Poner fin con efecto inmediato a todas las ayudas a la exportación, o que primen a los productos nacionales en detrimento de los importados, o las ayudas a actividades relacionadas con la exportación, especialmente las ayudas directamente vinculadas a las cantidades exportadas, al establecimiento y la explotación de una red de distribución o a otros gastos corrientes vinculados a las actividades relacionadas con la exportación en el sentido de los citados Reglamentos de la Comisión n° 69/2001 y n° 70/2001, relativos a la aplicación de las ayudas estatales a las ayudas "de minimis" y a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente, con el fin de suprimir cualquier posible incompatibilidad con los compromisos de la UE con arreglo a las normas de la OMC;

c) Efectuar una declaración pública en un plazo de 30 días a partir de la fecha de aceptación de las presentes medidas apropiadas, referente a las modificaciones propuestas para eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida por el artículo 37 del ISS, denominado "Deducción por actividades de exportación", y las disposiciones equivalentes al artículo 37 ISS adoptadas respectivamente por los territorios históricos vascos y Navarra, incluido el artículo 43 NFISS Vizcaya, el artículo 43 NFISS Guipúzcoa, el artículo 43 NFISS Álava, y el artículo 67 LFISS Navarra.

67. Se pide a las autoridades españolas que informen a la Comisión por escrito de que España acepta, con arreglo al artículo 19, apartado 1, del Reglamento (CE) n° 659/1999, de manera incondicional e inequívoca las medidas propuestas en su totalidad en el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la propuesta; de lo contrario, la Comisión procederá con arreglo a las normas establecidas en el artículo 19, apartado 2, del Reglamento (CE) n° 659/1999".

Las autoridades españolas aceptaron las medidas apropiadas propuestas por la Comisión Europea, y de hecho, por lo que al Territorio Histórico de Bizkaia, se dictó la Resolución 20/2006, de 28 de junio, de la Dirección General de Hacienda, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación con la Ayuda de Estado n.º E 22/2004 – España.

Por medio de esa disposición se aceptaron las medidas apropiadas propuestas por la Comisión en relación con el Territorio Histórico de Bizkaia, se procedió a informar públicamente de qué medidas habían quedado sin aplicación inmediata, por lo que se perfeccionó el procedimiento desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

En realidad, las Juntas Generales de Bizkaia decidieron dismantelar completamente la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a un ritmo mucho más rápido que el admitido por la Comisión, ya que en la reforma parcial del impuesto aprobada por medio de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, se derogó la mencionada deducción con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

La primera Decisión sobre la deducción por actividades de exportación en el ámbito del Tratado de la CECA fue recurrida por el Reino de España, con el apoyo como entidades coadyuvantes de las Diputaciones Forales vascas, entre otras instituciones, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-501/00, que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004 (ECLI:EU:C:2004:438), en la que se resolvían diversas cuestiones planteadas tanto en relación con el concepto de ayuda estatal como con otras cuestiones conexas, de entre las que destaca la apreciación de las razones de la selectividad material de las medidas, que el Tribunal de Justicia basa en los siguientes razonamientos:

118 Sin embargo, el Gobierno español niega el carácter selectivo de las medidas controvertidas, las cuales se aplican de manera automática a cualquier empresa, siguiendo criterios objetivos que no confieren margen de apreciación alguno a la Administración tributaria, en especial por lo que respecta a la elección de las empresas beneficiarias.

119 No cabe admitir esta argumentación.

120 En efecto, la deducción fiscal establecida por la Ley 43/1995 solamente puede beneficiar a una categoría de empresas, a saber, aquellas que realizan actividades de exportación y efectúan determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas. Pues bien, tal consideración basta para demostrar que dicha deducción fiscal cumple el requisito de especificidad que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado, a saber, el carácter selectivo de la ventaja de que se trata (véase, en relación con un tipo de descuento preferencial para la exportación concedido por un Estado únicamente para los productos nacionales exportados, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartados 20 y 21; en relación con el reembolso de intereses sobre créditos a la exportación, la sentencia de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 8; y en relación con un régimen excepcional en materia de quiebra a favor de grandes empresas en crisis que se encuentren en una situación de endeudamiento particularmente elevado respecto a determinadas categorías de acreedores, en su mayoría de carácter público, la sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 38).

121 No es necesario, para acreditar el carácter selectivo de las medidas controvertidas, que las autoridades nacionales competentes dispongan de una facultad discrecional en la aplicación de la deducción fiscal controvertida (véase la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 27), aun cuando la existencia de tal facultad pueda permitir a los poderes públicos favorecer a determinadas empresas o producciones en detrimento de otras y, en consecuencia, demostrar la existencia de una ayuda a efectos de los artículos 4 CA, letra c), u 87 CE".

Este procedimiento no tuvo mayores consecuencias para los Territorios Históricos porque ya hemos visto que derogaron la deducción en el marco de la Decisión de la Comisión y no se había ordenado la recuperación de las ayudas disfrutadas por los

contribuyentes, en el caso del sector siderúrgico, porque la recuperación se oponía a principios generales del Derecho de la Unión Europea, y en el resto de sectores económicos, porque la Comisión dio el carácter de ayuda existente a la deducción controvertida, lo que impide *ex lege* ordenar la recuperación.

El segundo supuesto que afectó directamente al Territorio Histórico de Bizkaia fue la Decisión de la Comisión de 22 de agosto de 2002 relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los «centros de coordinación de Vizcaya». La Decisión hace referencia a un régimen especial del Impuesto sobre Sociedades que se había establecido en 1996 en la reforma integral del Impuesto sobre Sociedades que se aprobó en ese ejercicio, siguiendo el modelo establecido desde años antes en otros países de la Unión Europea como Bélgica.

En suma, el régimen especial permitía tributar a las empresas a las que se les reconociera, que tenían que dedicarse a actividades financieras o de coordinación de grupos empresariales, mediante un sistema basado en un porcentaje de los costes en los que incurrieran, en lugar de atendiendo al beneficio real que hubieran obtenido en el desarrollo de su actividad.

Ya hemos visto al estudiar las normas de armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea que el grupo Primarolo identificó en su informe de 1999 una serie de regímenes fiscales preferenciales que podían constituir competencia fiscal perniciosa, entre los que se encontraban estos regímenes especiales de todos los Estados miembros que los tenían en vigor.

También hemos visto que la Comunicación de 10 de diciembre de 1998 de la Comisión sobre la aplicación de las normas europeas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas identificaba las medidas que estaba analizando el grupo Primarolo como algunas de las que podían ser candidatas a una revisión inicial desde la perspectiva de las ayudas estatales, que es lo que sucedió con este régimen especial del Impuesto sobre Sociedades.

La Comisión, en la Decisión mencionada, declaró que se encontraba ante una ayuda estatal en base a las siguientes consideraciones:

“(27) En virtud del régimen de centros de coordinación, las empresas autorizadas al amparo del mismo pueden optar por un método alternativo de cálculo de sus obligaciones tributarias. En el contexto de los precios de transferencia(8), las autoridades tributarias pueden aplicar tales métodos alternativos para asegurarse de que las transacciones entre empresas asociadas se atienen al principio de respeto de las condiciones normales de mercado. En virtud de este principio, los beneficios imponibles correspondientes a operaciones entre empresas asociadas deben imputarse de la misma manera que si las transacciones se hubieran llevado a cabo entre partes no vinculadas en condiciones normales de mercado. En el ámbito de los precios de transferencia, la norma internacional, es decir el principio del respeto de las condiciones normales de mercado, quedó

establecida en el artículo 9 del Convenio fiscal de la OCDE sobre la renta y el capital, que han desarrollado las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 1995. Como este análisis exige que se tengan en cuenta los hechos y circunstancias particulares, las Directrices de la OCDE no recomiendan el uso de márgenes fijos.

(28) Como indica el punto 9 de la Comunicación(9), puede conferirse una ventaja, al reducir la carga fiscal de la empresa, en particular mediante la reducción de la base impositiva. El régimen de centros de coordinación de Vizcaya permite a las empresas optar por el método del coste incrementado para calcular su base imponible. Este método puede traducirse en una reducción de los impuestos pagados cuando no refleja la realidad económica de las transacciones. Según la naturaleza de las actividades de la empresa, la utilización del método del coste incrementado y la aplicación de porcentajes fijos pueden conducir a una infravaloración de la realidad económica y, por ende, al pago de menos impuestos que con el método más tradicional del precio comparable no vinculado (comparable unrelated price, "CUP"). Este riesgo es especialmente grande cuando la empresa realiza transacciones de gran valor añadido. De ahí que las autoridades tributarias tengan la obligación de asegurarse de que el método del coste incrementado aplicado resulta apropiado para la empresa de que se trate o, en su caso, para el sector en cuestión, a fin de que los impuestos pagados sean equivalentes a los resultantes del método más tradicional (CUP).

(29) El régimen de centros de coordinación de Vizcaya permite excluir los costes financieros del cálculo de la base imponible. Ello hace aún más probable que los impuestos que paguen las empresas sean inferiores a los resultantes del método tradicional (CUP). La diferencia será aún mayor si la principal función del centro de coordinación consiste en realizar transacciones financieras. Ni las autoridades españolas ni la Diputación Foral de Vizcaya han presentado prueba alguna de que el nivel de tributación resultante de aplicar el método del coste incrementado previsto por el régimen sea equivalente al del método clásico. Por consiguiente, la Comisión concluye que el régimen confiere una ventaja a los centros de coordinación y a los grupos a los que éstos pertenecen.

(30) Esta reducción de la base imponible se traduce en una menor recaudación fiscal para Vizcaya, lo cual equivale a utilizar fondos estatales.

(31) El régimen afecta a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros en la medida en que los grupos a que pertenecen los centros de coordinación deben realizar al menos el 25 % de su volumen de operaciones en dos países extranjeros. Así pues, es probable que las empresas acogidas al régimen pertenezcan a sectores en los que el comercio intracomunitario es intenso. Al fortalecer la posición financiera de tales grupos, la medida distorsionará o amenazará con distorsionar el comercio intracomunitario.

(32) Además, el régimen es selectivo. Solamente pueden acogerse al régimen de centros de coordinación las empresas que reúnen los criterios establecidos en la Norma Foral nº 3/1996".

En realidad, este último párrafo lo que indica es que la medida es selectiva por razones materiales porque no todos los contribuyentes a los que se aplica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia pueden acogerse a este sistema de determinación del impuesto a pagar, sino solamente unos pocos de ellos, los que cumplen todos los requisitos establecidos en el mencionado régimen especial, con lo que es claro que beneficia a determinadas empresas en el sentido de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Analizadas las posibilidades de declarar la ayuda compatible con el mercado interior, la Comisión no encuentra factible esa declaración, pero al ocuparse de la orden de recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios de la ayuda, que en este caso era una sola empresa, aprecia que se había generado una confianza legítima por parte de la Comisión al haber determinado en el año 1984 que el régimen belga de

los centros de coordinación, sustancialmente igual al del Territorio Histórico de Bizkaia, no constituía una ayuda estatal, por lo que el principio general de protección de la confianza legítima se opone a que se ordenase la recuperación de las ayudas estatales en un caso como éste.

La Decisión de la Comisión lo argumenta de la siguiente manera:

“(43) En el presente caso, la Comisión constata que el régimen de centros de coordinación de Vizcaya es muy semejante al régimen instaurado en Bélgica por el Arrêté royal n° 187 de 30 de diciembre de 1982, relativo al tratamiento fiscal de los centros de coordinación. Ambos regímenes tienen por objeto actividades realizadas dentro de un mismo grupo y ambos utilizan métodos del coste incrementado para determinar la base imponible. En su Decisión de 2 de mayo de 1984 la Comisión consideró que dicho régimen no era una ayuda a tenor del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (el actual apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE). Aunque esta Decisión no llegó a publicarse, quedó constancia del hecho de que la Comisión no había planteado objeciones al régimen belga de centros de coordinación tanto en el XIV Informe de competencia como en una respuesta a una pregunta parlamentaria(15).

(44) En este contexto, la Comisión observa que su Decisión relativa al régimen belga de centros de coordinación es anterior a la entrada en vigor del régimen de centros de coordinación de Vizcaya. La Comisión observa, asimismo, que el único beneficiario del régimen fue designado centro de coordinación antes de la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 de incoar el procedimiento de investigación formal(16). Además, este único beneficiario renunció a los derechos que le confería el régimen antes de terminar el presente procedimiento de investigación formal. Por lo tanto, el argumento de la Diputación Foral de Vizcaya de que tanto ella como el beneficiario del régimen tenían una legítima confianza que, de ser declarado incompatible con el mercado común el régimen de centros de coordinación de Vizcaya, impediría que la Comisión exigiese la recuperación de la ayuda concedida, resulta convincente. Esta legítima confianza ampara a las empresas autorizadas en virtud del régimen con anterioridad a la apertura del procedimiento de investigación formal por lo que se refiere a las ayudas concedidas antes del cierre del procedimiento”.

Las Juntas Generales de Bizkaia modificaron la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para derogar el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros, con lo que procedieron a ejecutar correctamente la Decisión de la Comisión, y este asunto tampoco tuvo mayores repercusiones en la medida en que no se había ordenado la recuperación de las ayudas disfrutadas por los beneficiarios.

El último supuesto en el que la Comisión ha adoptado una Decisión definitiva en un procedimiento de ayudas estatales en relación con el Territorio Histórico de Bizkaia es el del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades para las empresas navieras que tributan en función del tonelaje.

En este caso, no estamos ante una medida que no haya sido objeto de notificación a la Comisión Europea siguiendo los trámites establecidos en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sino todo lo contrario, antes de poner en vigor este régimen especial, y viendo que podía ser declarado compatible con el mercado interior en base a las Directrices europeas sobre ayudas estatales en el sector marítimo, la Diputación Foral de Bizkaia procedió a notificar el régimen fiscal a la Comisión

Europea para que se lo autorizara, lo que sucedió por medio de la Decisión de la Comisión de 5 de febrero de 2003 relativa a la ayuda de Estado N° N 572/2002 – España, Introducción de un régimen de impuesto sobre el tonelaje en Vizcaya (Diputación Foral de Bizkaia), que, como decimos, considera compatible con el mercado interior este régimen especial, que todavía continúa vigente, actualmente en el Capítulo II del Título VII de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No es cuestión de ocuparnos ahora de los demás supuestos en los que la Comisión Europea ha analizado medidas fiscales de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea y las ha considerado como ayudas estatales compatibles con el mercado interior, o no las ha considerado como tales, porque ello excedería con mucho el ámbito de nuestro análisis, pero sí vamos a prestar atención a tres supuestos más, referidos todos ellos a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del territorio de régimen común, que tienen consecuencias en relación con la normativa foral de los Territorios Históricos.

Por una parte, España notificó a la Comisión Europea la reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual e industrial a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el denominado *patent box*, al que hemos referenciado tanto cuando hemos hablado del proyecto BEPS de la OCDE como al ocuparnos de las líneas maestras del plan de acción presentado por la Comisión Europea el 17 de junio de 2015 para conseguir un Impuesto sobre Sociedades más justo y eficiente en el ámbito de la Unión Europea, con anterioridad a su entrada en vigor.

La Comisión Europea, mediante Decisión de 13 de febrero de 2008 relativa a ayuda de Estado n° N 480/2007 – España, Reducción del impuesto sobre activos intangibles, determinó que no cumplía los requisitos para ser considerado como una ayuda estatal porque era una medida abierta a todas las empresas, y por lo tanto, no tenía carácter selectivo.

Así, la Comisión razonaba lo siguiente:

“14. El tratamiento privilegiado de la renta de activos intangibles es una excepción a las normas ordinarias de fiscalidad de las empresas. Es una ventaja, puesto que alivia las cargas que las empresas tendrían que soportar si no existiese la medida.

15. Sin embargo, el sistema está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles. Efectivamente, cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida. Las autoridades españolas han presentado a la Comisión estadísticas que indican que los activos intangibles y las actividades de la I+D que los desarrollan están muy repartidos entre todos los sectores económicos, con inclusión del sector servicios. El hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de una realidad económica. Por otra parte, e incluso más importante, la medida no refuerza la posición de una categoría de empresas con respecto a otras

empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios y se aplica sin discriminación a todos los operadores económicos.

A tenor de las Comunicaciones de la Comisión sobre fiscalidad directa de las empresas y sobre la utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro son en principio medidas generales.

16. En especial, como la categoría de fórmulas o procedimientos secretos es tan amplia y de naturaleza horizontal no beneficia a las empresas que están en una situación similar de hecho o de derecho habida cuenta del objetivo de política general que persigue la medida en cuestión. Potencialmente, existe un número indefinido de sectores que puede tener un interés en desarrollar inventos, dibujos o modelos patentables, planos o fórmulas o procedimientos secretos así como experiencias industriales, comerciales o científicas. Según las autoridades españolas todos estos activos intangibles necesitan una actividad previa de I+D+i, lo que los diferencia de otros activos intangibles.

17. Es cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, pero esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva. Tampoco el hecho de que la ventaja esté limitada al séxtuplo de los costes de creación del activo es en sí mismo un indicio de selectividad. No existe ninguna limitación por lo que se refiere a los costes en que puede incurrir el contribuyente para crear el activo intangible beneficiado.

18. La Comisión ha comprobado los documentos legislativos preparatorios previos a la promulgación de la medida. Ninguno de estos documentos enviados a la Comisión por las autoridades españolas sugiere que el objetivo de la medida fuera limitarla de hecho a un grupo o sector particular de empresas.

19. En cuanto a las condiciones concretas de aplicación de la medida, parecen justificarse por la lógica del sistema tributario español. Su característica común es que pretenden luchar contra el fraude e impedir que situaciones artificiales se beneficien de la medida. Además permite a la inspección tributaria comprobar si se han cumplido las condiciones antiabuso. Esto se deriva de los siguientes requisitos:

- el cesionario debe utilizar los derechos cedidos para llevar a cabo una actividad económica;
- el cesionario no debe residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal;
- cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos;
- la entidad debe disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión;
- cuando se trate de entidades sujetas al régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

20. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, la Comisión considera que la medida no confiere una ventaja selectiva".

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de reformó en julio de 2008 para incorporar un régimen similar al existente en territorio de régimen común, aunque con algunas características diferentes, pero no en lo relativo a los aspectos que tuvo en consideración la Comisión para declarar que no era ayuda el régimen introducido en el territorio de régimen común.

Es evidente que con esa Decisión de la Comisión en la mano, las autoridades forales, esta vez sí, podían tener plena confianza legítima de que estaban introduciendo una medida general en el ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, que

no era selectiva, y por tanto, no podía ser calificada como ayuda estatal ni tenía que notificarse a la Comisión Europea.

En la vigente Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, este régimen permanece en su artículo 37, con unas características muy similares al anterior, y por lo tanto, que encajan perfectamente en los requisitos establecidos en la Decisión de 2008 de la Comisión, por lo que sigue si constituir una medida selectiva.

En 2014, la Comisión ha abierto un procedimiento de análisis de los diferentes regímenes de reducción de la tributación de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles para analizar si pueden constituir ayudas estatales (SA.37654, en lo que se refiere a las normativas del Impuesto sobre Sociedades del Estado español), en el que, hasta la fecha, simplemente ha recabado una explicación detallada del funcionamiento del régimen tributario en cuestión, así como una explicación de por qué no se considera ayuda estatal, lo que, en nuestro caso, ha sido muy fácil de explicar, por cuanto ha bastado con remitirse a la Decisión de la Comisión de 13 de febrero de 2008.

No sabemos en este momento si la evolución de los trabajos del ECOFIN acabarán estableciendo una Directiva que armonice en el ámbito de la Unión Europea este tipo de incentivos fiscales, como ha propuesto la Comisión en el plan de acción presentado el 17 de junio de 2015, salvo que los Estados miembros modifiquen en un año su normativa para adaptarla al *Modified Nexus Approach* de la OCDE, o la Comisión insistirá por la vía de las ayudas estatales, pasando a considerar que se trata de una medida selectiva lo que anteriormente dijo que no era ayuda.

Eso supondría, en todo caso, que nos encontraríamos ante una ayuda existente a los efectos del Reglamento (CE) N° 659/1999, y por tanto, el procedimiento debería llevar a una propuesta de medidas apropiadas y nunca implicaría la obligación de recuperar las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

En mi opinión, es muy difícil justificar en este momento un cambio de criterio sobre el requisito de selectividad en este supuesto, máxime con lo contundente que fue la Decisión de 13 de febrero de 2008, y lo más adecuado, si se considera que este tipo de incentivos deben ser objeto de una cierta armonización en el ámbito de la Unión Europea, es que no se fuercen los procedimientos, sino que se utilice la vía establecida por el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea para aproximar las legislaciones de los Estados miembros en aras a mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Ya comentamos también, al hablar del concepto de selectividad material, que la Comisión había declarado como ayuda estatal en tres Decisiones diferentes el régimen de deducción fiscal del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en entidades no residentes que estaba vigente en territorio de régimen común hasta la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, nos estamos refiriendo a las siguientes Decisiones de la Comisión:

- DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 28 de octubre de 2009 relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España.

- DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 12 de enero de 2011 relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España.

- DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 15 de octubre de 2014 relativa a la ayuda estatal SA.35550 (2013/C) (ex 2013/NN) ejecutada por España.

En todos esos casos, la Comisión entendió que la deducción de esas cantidades al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades constituía una ayuda estatal porque sólo beneficiaba a las empresas que tenían una dimensión suficiente para realizar esas adquisiciones y que no era compatible con el mercado interior. Es más, entendió que era una ventaja porque era una excepción al principio general vigente en el territorio de régimen común de no poder deducir la amortización del fondo de comercio financiero en las adquisiciones de valores.

Por su parte, apreció la concurrencia de confianza legítima en las adquisiciones de valores realizadas antes del 20 de diciembre de 2007, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la invitación a presentar observaciones como consecuencia de la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal en este caso, por lo que validaba la posibilidad de que se aplicara el incentivo fiscal a esas adquisiciones y ordenaba la recuperación de las siguientes, al apreciar confianza legítima de los beneficiarios puesto que, en respuesta oral ante el Parlamento Europeo, la Comisión había respondido que esa medida no tenía el carácter de ayuda estatal, lo que constituye, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una posición expresa de la Comisión al respecto.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco también se había introducido una medida similar, pero existen importantes razones para entender

que no resultaba aplicable la Decisión de la Comisión respecto a los preceptos equivalentes de la normativa foral, preceptos que, por otro lado, fueron derogados con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

Por una parte, en materia de ayudas estatales no sucede lo mismo que cuando hablamos de libertades fundamentales, puesto que los procedimientos de la Comisión Europea se dirigen contra medidas concretas de autoridades concretas, y por eso, si el procedimiento solamente estaba dirigido contra la legislación del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, la Decisión no despliega sus efectos sobre los territorios forales, aun cuando tengan la misma regulación.

De hecho, ya hemos visto en el caso de la deducción por actividades de exportación que el procedimiento se dirigió por parte de la Comisión a los tres Territorios Históricos, a la Comunidad Foral de Navarra y a la Administración del Estado, y por eso afectaba a las cinco normativas, y en relación a los incentivos fiscales de 1993 y 1996 también hemos visto cómo se dictaba una Decisión para cada uno de los regímenes y para cada uno de los territorios.

Por tanto, la Comisión tendría que haber abierto un procedimiento, o ampliado el existente, también a los preceptos de la normativa foral para que les afectara de manera vinculante la declaración de la medida como ayuda estatal, cosa que no hizo. Cuestión distinta es que, cuando se ha determinado que una determinada normativa es ayuda estatal, es mucho más fácil replicar la argumentación respecto a otra normativa idéntica.

Sí es cierto que desde el momento en el que otra normativa idéntica se declara como ayuda estatal ya no se podrá invocar la confianza legítima por parte de los beneficiarios del régimen sobre el que todavía no se ha fijado la Comisión, porque evidentemente existe un pronunciamiento expreso por parte de la Comisión al respecto, pero para eso tenemos que encontrarnos con medidas idénticas.

Pero digo que en el caso de la deducción de la amortización del fondo de comercio financiero internacional no resulta de aplicación la calificación de ayuda estatal al régimen de los Territorios Históricos vascos también por razones de fondo, porque la Comisión Europea identifica la medida de territorio común como una ventaja porque supone una excepción al régimen general del Impuesto sobre Sociedades español, que implica la no deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero con carácter general.

En el caso de los Territorios Históricos vascos esta premisa no se cumple, ya que desde 1996 y hasta la actualidad, una característica básica y diferencial del régimen

tributario del Impuesto sobre Sociedades foral es la deducibilidad de la amortización (contable o fiscal) del fondo de comercio financiero en cualesquiera adquisiciones de valores superiores a un 5 por 100 de la participación, tanto se produzcan en España como en el extranjero, por lo que, el régimen especial para la adquisición de participaciones en entidades no residentes no es una excepción al régimen general del sistema tributario de los Territorios Históricos, sino que comparte la misma característica.

Además, teniendo presente cómo evaluó la confianza legítima la Comisión para no ordenar la recuperación y permitir la aplicación de esa deducción, hay que tener presente que en el régimen foral se derogó la medida el 31 de diciembre de 2007, cuando la Comisión apreció la confianza legítima para las adquisiciones hasta el 20 de diciembre de 2007, y en consecuencia, prácticamente no hubiera existido margen para ordenar la recuperación de las ayudas, si esos argumentos de fondo no hubieran existido.

En cualquier caso, ya dijimos al hablar de la selectividad material que varias empresas habían recurrido estas Decisiones de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea y que éste, mediante dos sentencias de 7 de noviembre de 2014, determinó la anulación de las Decisiones de la Comisión por entender que no eran medidas selectivas, ya que no beneficiaban a determinadas empresas, sino a determinadas operaciones, abiertas a todas las empresas.

Estas sentencias se encuentran recurridas en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Comisión, y por lo tanto, queda pendiente de determinar cómo debe interpretarse ese concepto de selectividad, lo que será relevante para todos los Estados miembros de la Unión Europea, pero lo que es cierto es que estas Decisiones no han tenido repercusión alguna en el ámbito de los Territorios Históricos vascos.

Y el último supuesto al que vamos a hacer referencia es el que tiene que ver con la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013 relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) ejecutada por España, Régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero también conocidos como Sistema español de arrendamiento fiscal, Decisión en la que la Comisión califica un conjunto de medidas aplicables en territorio de régimen común para la construcción naval entre 2003 y 2012 como ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, ordenando la recuperación de parte de ellas¹⁵⁵.

¹⁵⁵ El estudio detallada de esta Decisión de la Comisión lo podemos encontrar en MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.G. "Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: el Sistema español de arrendamiento financiero (I)", *Fórum Fiscal*, núm. 197, 2014, p. 42-63 y MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.G. "Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: el Sistema español de arrendamiento financiero (II)", *Fórum Fiscal*, núm. 198, 2014, p. 68-93. Además, MARTÍNEZ se cuestiona el enfoque de la Comisión y la relevancia de la exigencia tan particular de la

En realidad, este esquema no se había aplicado en los Territorios Históricos vascos con la misma combinación de factores que en territorio de régimen común, por lo que la Decisión no resulta de directa aplicación en su ámbito, tanto por razones formales, de no estar dirigida contra medidas forales, como por razones sustantivas, pero como uno de los mecanismos integrados en el denominado Sistema español de arrendamiento financiero era la utilización de una Agrupación de Interés Económico (AIE), que es una entidad que no tributa en el Impuesto sobre Sociedades por la parte de su base imponible correspondiente a sus socios residentes en territorio español, a quienes se imputa su parte de base imponible y de las bases de las deducciones que haya acreditado la entidad.

Por lo tanto, indirectamente si puede afectar esta Decisión a contribuyentes de los Territorios Históricos, en la medida en que sean socios de una AIE de territorio de régimen común a la que afecte la Decisión de la Comisión, puesto que la orden de recuperación les afectará en la medida en que hayan aplicado en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades la parte de los incentivos que hayan sido considerados como ayudas estatales.

xi) Casos abiertos.

Para concluir este apartado nos queda por analizar qué expedientes se encuentran en curso en este momento por parte de la Comisión Europea que puedan afectar a normas tributarias de los Territorios Históricos vascos, de cara a poder obtener una idea de qué otros aspectos del régimen tributario han sido cuestionados desde la perspectiva de las ayudas estatales.

Dos son los procedimientos que se encuentran en alguna de las fases de análisis por parte de la Comisión Europea previstas en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Reglamento (CE) N° 659/1999, uno como consecuencia de una denuncia planteada contra el régimen tributario de determinados contribuyentes, uno de ellos sometido a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia, y otro como consecuencia de la notificación de una medida incluida en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la Comisión para que la declare como ayuda compatible con el mercado interior.

En relación con el primer supuesto, me estoy refiriendo a la denuncia planteada ante la Comisión Europea en relación con el tratamiento fiscal de los cuatro clubes de fútbol que siguen conservando esa forma jurídica, porque resultaron exentos de su

recuperación de las ayudas solamente de los inversores de las Agrupaciones de Interés Económico y no de los astilleros, verdaderos beneficiarios económicos del sistema, en su trabajo MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Fiscal state aid: lights and shadows in the 2013 commission decision on the Spanish tax lease system", *European Taxation*, núm. 2-3, 2015, p. 69-77.

transformación en sociedades anónimas deportivas como consecuencia de la aprobación de la Ley del Deporte de 1990. Según esa denuncia, esos cuatro clubes de fútbol (Real Madrid, FC Barcelona, Club Atlético Osasuna y Athletic Club), al no tener la forma jurídica de sociedades anónimas deportivas sino de asociaciones, tienen el tratamiento tributario en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades parcialmente exentas, siéndoles de aplicación un tipo de gravamen inferior al general del Impuesto sobre Sociedades, que se aplica a las sociedades anónimas deportivas.

La Comisión ha adoptado la Decisión de 18 de diciembre de 2013 relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) – España, Ayuda estatal a ciertos clubes deportivos profesionales (C (2013) 8436 final), en virtud de la que ha incoado el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto a esta diferencia de tratamiento fiscal entre los clubes de fútbol y las sociedades anónimas deportivas, al entender que es una ayuda estatal incompatible con el mercado interior, que la Comisión hace depender de la disposición adicional de la Ley del Deporte de 1990 que permitió a esos cuatro clubes no tener que transformarse en sociedades anónimas deportivas porque eran los únicos que en aquel entonces tenían una situación económica saneada, ya que el proceso de transformación en sociedades anónimas deportivas vino acompañado por una asunción pública de la deuda de todos aquellos clubes que se transformaron en este tipo de entidades.

Las autoridades competentes, es decir, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas respecto al Real Madrid y al FC Barcelona, la Comunidad Foral de Navarra respecto al Club Atlético Osasuna y la Diputación Foral de Bizkaia en relación con el Athletic Club, transmitieron sus observaciones a la Comisión, pero hasta el momento no se tiene conocimiento de que la Comisión haya adoptado ninguna decisión para poner fin al procedimiento de investigación formal incoado.

Ahora bien, creo que hay que realizar diversas consideraciones en relación con este procedimiento. La primera cuestión que debe quedar clara en relación con este procedimiento es la naturaleza jurídica o el ámbito jurídico en el que se produce o proyecta la medida que la Comisión Europea considera como constitutiva de ayuda estatal a los efectos de lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La Comisión Europea plantea en su Decisión de incoación que no resulta aplicable en el presente procedimiento la cuestión de la autonomía de las regiones en materia fiscal, defendiendo que la única cuestión que se está analizando es la regulación del Derecho de sociedades y su carácter selectivo.

Así, en el apartado 27 de la Decisión de incoación podemos leer:

“(27) En cuanto a Navarra y el País Vasco, España señala la autonomía de estas regiones en materia fiscal. Ahora bien, la Ley del Deporte fue adoptada para toda España. Lo que se está examinando no son las distintas competencias regionales en materia de legislación fiscal, o el carácter selectivo de un régimen fiscal regional, sino el carácter selectivo de disposiciones nacionales del Derecho de sociedades en lo referente a las entidades de fútbol profesional.”

De esta forma, la Comisión Europea quiere obviar la necesidad de atender a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el marco de comparación que debe tenerse en cuenta a los efectos de apreciar el carácter selectivo de una disposición de Derecho nacional que despliega sus efectos en el ámbito tributario en un Estado miembro en el que algunas de sus regiones afectadas por el expediente gozan de autonomía total en el sentido de lo razonado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 6 de septiembre de 2006 (Gran Sala, asunto C-88/03) y de 11 de septiembre de 2008 (Sala Tercera, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06).

Resulta curioso que la Comisión Europea afirme categóricamente en este apartado de la Decisión de incoación que no se está examinando el carácter selectivo de un régimen fiscal “regional”, cuando los apartados 7 a 26 y 28 a 34, es decir, más del 90 por 100 del contenido de la Decisión de incoación, analizan el régimen fiscal al que están sometidos los cuatro clubes de fútbol profesional a los que se refiere la Decisión.

Es más, un repaso a los puntos más importantes de esos apartados, pone de manifiesto que el análisis de la Comisión Europea se está planteando desde un punto de vista puramente fiscal, aun cuando formalmente se quiera hacer depender el otorgamiento de la ayuda estatal de la Ley del Deporte.

Así, podemos leer en algunos de los mencionados apartados de la Decisión de incoación lo siguiente:

“(7) El trato fiscal a los clubes deportivos difiere del régimen fiscal aplicable a las sociedades anónimas deportivas. Los clubes deportivos se consideran entidades sin ánimo de lucro, por lo que están parcialmente exentos del impuesto sobre sociedades con arreglo al artículo 9(3)a) de la Ley española del Impuesto sobre Sociedades. Como resultado de esta exención parcial, el artículo 28(2) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que los clubes exentos, en su calidad de entidades sin fines lucrativos, tributarán por sus ingresos comerciales a un tipo reducido del 25 % en lugar de al tipo general del 30 % (que era del 35 % hasta 2006 y del 32,5 % en 2007).

[...]

(14) El artículo 107, apartado 1, del TFUE, requiere que se examine si una medida estatal cumple la condición de selectividad al favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen en cuestión. En cuanto a los ingresos posiblemente no percibidos en forma de medidas fiscales, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una serie de criterios para la aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE, y en particular en lo que se refiere a la cuestión de si conceden una ventaja selectiva.

(15) Una imposición diferenciada sería *prima facie* selectiva si constituyera una desviación del sistema fiscal general o de referencia. Una vez identificado el sistema fiscal de referencia, debe evaluarse si la medida favorece a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, es decir, si constituye una excepción al sistema fiscal de referencia. Si constituye una excepción al sistema de referencia y favorece a determinadas empresas, puede concluirse que la medida es *prima facie* selectiva. Aunque una medida así puede estar justificada por la lógica del sistema, solo pueden tenerse en cuenta razones inherentes al propio sistema fiscal y no razones ajenas. Si la diferenciación no puede justificarse por la lógica del sistema fiscal, equivaldría a una ventaja selectiva.

(16) En consecuencia, en primer lugar debe determinarse un sistema fiscal de referencia común a los clubes y las sociedades anónimas. Efectivamente, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen: obtener ingresos sobre la base de los beneficios de la sociedad. Esto permite determinar si hay una desviación selectiva con respecto al régimen fiscal «normal». La base imponible es un elemento crucial para determinar el sistema fiscal. En el presente asunto, es el importe de los beneficios netos obtenidos por la empresa a finales del ejercicio fiscal. Por tanto, el régimen de sociedades español es el sistema de referencia relevante a efectos de determinar si el régimen fiscal es selectivo. Por consiguiente, es conveniente comparar la tributación de los clubes de fútbol que juegan en la primera división de la liga de fútbol profesional con la tributación de otras empresas sujetas al tipo normal del impuesto sobre sociedades.

[...]

(18) Así pues, es necesario determinar si las exenciones fiscales pueden favorecer a determinadas empresas en relación con otras comparables, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen del impuesto sobre sociedades, es decir, obtener ingresos sobre la base de los beneficios de la sociedad. Los clubes, aunque estén considerados entidades sin ánimo de lucro, y las sociedades anónimas, que realizan una actividad económica idéntica, están en una situación comparable: existe un mercado para la actividad en cuestión, la actividad está organizada según los principios de mercado y debe ser considerada económica. [...]

(19) Este trato diferente puede estar justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal. [...]

(20) España alega que tales diferencias fiscales pueden estar justificadas por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal, con arreglo al punto 25 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. El tipo impositivo menor estaría justificado, ya que los clubes beneficiarios son entidades sin ánimo de lucro que no generan ni pueden generar beneficios.

[...]

(28) Como resultado, las cuatro entidades deportivas en cuestión disfrutan de un tipo impositivo preferente que no está justificado por la naturaleza del sistema fiscal. Esta ventaja deriva de fondos estatales, puesto que el Estado deja de percibir posibles ingresos fiscales. La ventaja para un club que juega en la primera división de su liga nacional puede además afectar a la competencia y al comercio entre Estados miembros y constituye ayuda de funcionamiento.

[...]

(33) Por consiguiente, la Comisión considera en este momento que España otorga ayuda de funcionamiento mediante un tipo impositivo preferente a los cuatro clubes deportivos (Real Madrid CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) y FC Barcelona), que no puede justificarse con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra e), ni a ninguna de las normas de aplicación de dicho artículo."

Como hemos podido ver del somero repaso a la argumentación y a los fundamentos jurídicos de la Decisión de incoación, aunque formalmente se haga referencia a la Ley del Deporte como la disposición que concede la ayuda estatal, en la

práctica todo el análisis se realiza sobre el régimen fiscal del que disfrutaban los clubes de fútbol en comparación con el de las sociedades anónimas deportivas que compiten con ellos en las competiciones deportivas.

No parece muy coherente que todo el análisis se realice sobre el tratamiento fiscal de diferentes contribuyentes y se defienda, a la vez, que no se están analizando disposiciones fiscales, sino el Derecho de Sociedades vigente en el Reino de España, pero la Comisión aplica los criterios del Tribunal de Justicia sobre medidas fiscales que puedan constituir ayudas estatales, razona sobre la aplicación de su Comunicación de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, analiza cuál es el régimen normal de imposición, las posibles justificaciones de una excepción al mismo en razón de la naturaleza y estructura general del sistema fiscal y concluye que la ayuda de funcionamiento que España otorga a los citados clubes lo es mediante la aplicación de un tipo impositivo preferente.

No se puede compartir, por lo tanto, el razonamiento de la Comisión Europea de que no se está analizando un régimen fiscal sino las disposiciones del Derecho de Sociedades, en la medida en que, aunque la diferente naturaleza jurídica de los equipos de fútbol que participan en la primera división de la Liga de Fútbol Profesional española viene posibilitada por la regulación establecida en la Ley del Deporte, toda la cuestión se hace depender de su tratamiento fiscal, y por lo tanto, no se puede pretender que el análisis del régimen fiscal no sea el que se está realizando.

La existencia o no de diferentes posibilidades jurídicas de configuración de los equipos de fútbol es algo que la propia Comisión Europea admite que se produce en varios Estados miembros (apartado 26 de la Decisión de incoación), y ello es plenamente respetuoso con las disposiciones de los Tratados, por lo que el hecho de que en España se permita a determinados equipos mantener su condición de clubes de fútbol y a otros se les obligue a convertirse en sociedades anónimas deportivas como consecuencia de su gestión económico-financiera para salvaguardar el cumplimiento de las obligaciones de los mismos y evitar la quiebra de muchos de ellos, no tiene la menor relevancia en cuanto a la aplicación de las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Será el tratamiento fiscal de esos clubes de fútbol, en comparación con el de las sociedades anónimas deportivas, el que pueda producir o no una situación encuadrable en lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y por tanto, el análisis debe realizarse sobre esas premisas, como hace materialmente la Comisión Europea, aunque formalmente quiera imputar la diferencia a una regulación normativa diferente (la deportiva).

Es más, si nos planteamos desde un punto de vista hipotético qué sucedería en caso de que la regulación fiscal estableciera que los clubes de fútbol profesionales tributasen en régimen general del Impuesto sobre Sociedades, igual que las sociedades anónimas deportivas, atendiendo a sus “especialidades” como entidades sin fines lucrativos, algo que sería perfectamente posible si así lo establecieran las Cortes Generales, las Juntas Generales de Bizkaia y el Parlamento Foral de Navarra en sus respectivos ámbitos competenciales, tendríamos que la diferencia de forma jurídica entre clubes de fútbol y sociedades anónimas deportivas no implicaría ninguna diferencia de tributación entre ambos en el Impuesto sobre Sociedades, y en consecuencia, ninguna de las imputaciones que realiza la Comisión Europea en la Decisión de incoación tendría fundamento, con lo que parece más que evidente que es la regulación fiscal y no la regulación deportiva la que se está cuestionando, puesto que con la misma regulación deportiva, una diferente regulación fiscal nos situaría en un escenario completamente opuesto al que plantea la Comisión Europea en la Decisión de incoación.

De hecho, en territorio de régimen común, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha previsto equiparar el tipo de gravamen de las entidades parcialmente exentas (los clubes deportivos incluidos) con el de las sociedades anónimas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, por lo que en su ámbito normativa se eliminaría la diferencia de trato fiscal a partir de ese momento.

Y en este punto, aunque la Comisión Europea prefiera obviarlo, se debe tener en cuenta que en el ámbito del Reino de España no se puede hacer un análisis fiscal sin tener en cuenta las competencias que determinadas regiones, los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, tienen atribuidas respecto a la tributación directa.

Estamos en presencia de un expediente en el que la Comisión Europea considera en este momento que España está concediendo ayudas de funcionamiento en forma de menor tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades a determinados contribuyentes, por lo que deben reunirse los cuatro requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la consideración de ayuda estatal.

Sin entrar en el análisis de los relativos a la obtención de una ventaja ni a la disposición de fondos públicos, es evidente que la cuestión fundamental radica en que la presunta ayuda afecte o pueda afectar a los intercambios entre los Estados miembros, y sobre todo, que sea una medida selectiva, en el sentido de beneficiar a determinadas empresas respecto a lo que sería el régimen normal de imposición.

La Comisión Europea realiza un análisis sobre la afectación a los intercambios entre los Estados miembros en base a los precedentes que existen hasta la fecha y en el que la participación en competiciones internacionales de los clubes de fútbol mencionados en la Decisión de incoación y el acceso a los mercados publicitarios y de derechos de retransmisión justifica la afectación a los intercambios intracomunitarios, cuestión sobre la que no es preciso insistir más.

Pero en el aspecto del carácter selectivo de la medida, cuarto elemento de la configuración de una ayuda estatal, esencial para que nos encontremos en el ámbito de aplicación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, hay que discrepar del análisis realizado por cuanto la primera obligación de la Comisión consiste en identificar el régimen normal de tributación, y para ello, es esencial tener presente el ámbito geográfico al que debe circunscribirse el análisis, que no puede ser el conjunto del Estado miembro, como establece la Comisión Europea, por estarse analizando el régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a contribuyentes sometidos a diferentes normativas en el Reino de España.

La identificación del marco de referencia es el elemento básico sobre el que debe construirse todo el análisis posterior, en la medida en que solamente después de definir el mismo, se puede proceder a identificar el régimen general aplicable, del que la medida en cuestión pueda implicar una desviación para sus beneficiarios de la que pueda predicarse el carácter selectivo.

En consecuencia, el marco geográfico relevante es el primer aspecto que debe reseñarse al analizar un régimen fiscal en el que se pretendan determinar posibles ayudas estatales, y en un segundo estadio, hay que proceder a identificar cuál es el régimen normal de tributación dentro de ese ámbito geográfico a los efectos de concluir si existe una desviación del mismo o no, para luego poder analizar si se encuentra justificada o no.

Desde esta perspectiva, por tanto, la primera cuestión que debe clarificarse, por tanto, es el ámbito territorial de comparación, puesto que se está hablando de presuntas ayudas estatales a cuatro clubes de fútbol, dos de los cuales están sometidos a la normativa del Impuesto sobre Sociedades emanada de las Cortes Generales, otro a la emanada del Parlamento Foral de Navarra y otro a la que se establece en las Juntas Generales de Bizkaia, todo ello de conformidad con lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, el Amejoramiento del Fuero de Navarra y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Tales normativas del Impuesto sobre Sociedades no constituyen un régimen único, ni mucho menos, porque esas disposiciones constitucionales del Reino de España reconocen autonomía normativa cuasi-plena al Parlamento Foral de Navarra y a las Juntas Generales de Bizkaia para regular el Impuesto sobre Sociedades como tengan por conveniente, por lo que cualquier análisis que se base exclusivamente en la normativa aprobada en territorio de régimen común, como el que realiza la Comisión Europea en la Decisión de incoación, comete un error de Derecho al no identificar adecuadamente el marco geográfico de referencia.

Hay que recordar en este punto que a efectos fiscales, el Reino de España no es una unidad en cuanto a la determinación del ámbito territorial de comparación para aplicar los criterios de selectividad a que hace referencia el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la jurisprudencia de los Tribunales de la Unión Europea que lo interpreta.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (Sala Tercera), dictada en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja y otros, estableció claramente que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco constituían regiones autónomas a los efectos de la aplicación de las normas contenidas en el Tratado sobre ayudas estatales en relación con la fiscalidad, por aplicación de lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco vigente, como hemos analizado ampliamente en el apartado dedicado a la selectividad regional al tratar de la disciplina europea de ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en sí mismo considerado.

Como hemos podido ver, tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como el Tribunal Supremo español entienden que no puede realizarse un análisis de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Reino de España en materia de ayudas estatales sin tener en cuenta el ámbito geográfico de comparación a la vista de la autonomía total de que gozan los Territorios Históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra.

Así las cosas, la Decisión de incoación, en cuanto está cuestionando ayudas estatales de carácter fiscal presuntamente otorgadas por el Territorio Histórico de Bizkaia o la Comunidad Foral de Navarra en el ámbito de las competencias que les reconoce el Concierto Económico y el Convenio Económico respectivamente, incurre en un error de Derecho al apreciar el ámbito territorial de comparación y el propio carácter de la medida, puesto que no se pueden comparar a los contribuyentes cometidos a la competencia de las instituciones forales con los del resto del Reino de España, al constituir

espacios diferenciados desde el punto de vista fiscal y a efectos del análisis de las normas europeas sobre ayudas estatales.

Es un hecho objetivo que en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia solamente existen Clubes de fútbol que adoptan esa forma jurídica asociativa, sin que ninguno de ellos se haya visto obligado o haya acordado la transformación en Sociedad Anónima Deportiva, por lo que no existiendo un tratamiento diferente para ninguno de los contribuyentes sometidos a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia, debe decaer necesariamente la consideración realizada por la Comisión Europea en la Decisión de incoación en lo que a este Territorio Histórico se refiere pues en él, el tratamiento tributario general y único existente es el que afecta a los Clubes deportivos.

En consecuencia, la Decisión de incoación desconoce totalmente la realidad tributaria del Reino de España, su configuración institucional y las consecuencias que ello tiene en relación con la aplicación de las normas contenidas en los artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con disposiciones fiscales, todo ello, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citada.

En este sentido, no es relevante que la Comisión esté haciendo referencia a una posible normativa deportiva de ámbito estatal, puesto que los elementos en los que determina que se podría producir un elemento de ayuda son los correspondientes al tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades tanto de los clubes de fútbol como de las sociedades anónimas deportivas.

En relación con lo anterior, pero con una sustantividad propia igualmente, se plantea la ya expuesta necesidad de identificar el régimen normal de tributación al que se encuentran sometidos los contribuyentes respecto de los que se está realizando el análisis de la selectividad de las medidas.

En este ámbito, a mi juicio la Comisión Europea incurre en dos tipos de errores de Derecho en la Decisión de incoación: por una parte, vinculado al análisis sobre el marco geográfico de referencia, es evidente que la Comisión Europea no ha tenido en cuenta las tres normativas que resultan de aplicación para fijar el marco general de tributación, habiendo utilizado exclusivamente la normativa vigente en territorio de régimen común, que sólo afecta a dos de los cuatro clubes de fútbol identificados en la Decisión de incoación, como ya hemos razonado.

Y en segundo lugar, la Comisión Europea también incurre en un error de Derecho a la hora de identificar la finalidad que persigue el Impuesto sobre Sociedades y los

términos en los que debe conceptuarse la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, es evidente que la Comisión Europea ha obviado la existencia de cinco normativas diferentes del Impuesto sobre Sociedades en el Reino de España, sin que ninguna de ellas pueda predicarse como régimen normal o general del Impuesto, salvo que nos estemos refiriendo a su ámbito de aplicación, y en consecuencia, cada una de ellas lo es en su ámbito.

Y no es que estemos refiriéndonos a la necesidad de analizar la competencia regional para establecer impuestos directos, sino que el análisis del régimen fiscal aplicable a las entidades deportivas en España en el Impuesto sobre Sociedades no puede obviar esa realidad, salvo que solamente estuviéramos hablando de entidades sometidas a una sola de las normativas.

En el caso que nos ocupa, son tres las normativas afectadas, y tres los ámbitos competenciales o geográficos de referencia a los que hay que atender: uno, el denominado en Derecho interno territorio de régimen común, sometido a la regulación que expone la Comisión Europea en la Decisión de incoación (fundamentalmente contenida entonces en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio de Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo). Este ámbito afecta a dos de los clubes de fútbol mencionados, el Real Madrid y el FC Barcelona.

Dos, el ámbito correspondiente a la Comunidad Foral de Navarra, cuya regulación se contiene fundamentalmente en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que es el que debe tomarse en consideración respecto al Club Atlético Osasuna.

Y tres, el correspondiente al Territorio Histórico de Bizkaia, que es el que afecta al Athletic Club, y cuya regulación normativa se encontraba contenida en aquel momento fundamentalmente en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Cada una de esas normativas tenía un tipo general de gravamen distinto, el 30 por 100 en territorio de régimen común (como expone la Comisión en la Decisión de incoación) y en el de la Comunidad Foral de Navarra, y el 28 por 100 en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia.

Con lo cual, si no atendemos al ámbito geográfico y competencial de cada una de ellas, cuál es el régimen normal o el tipo de referencia. No podríamos decirlo porque

ello sería tanto como enjuiciar la normativa fiscal española sin atender a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Las sociedades anónimas deportivas que participan en las competiciones de fútbol profesional en España tributan al 30 por 100 en territorio de régimen común y en la Comunidad Foral de Navarra, y al 28 por 100 en el Territorio Histórico de Bizkaia, en caso de que las hubiera en este último, y los clubes de fútbol a un tipo inferior en todos los territorios, pero en esta situación, cómo identificamos el tipo de gravamen normal para poder, a partir del mismo, establecer cuál es el tipo de gravamen reducido que podría implicar la existencia de una ventaja selectiva.

Obviamente, el hecho aducido por la Comisión Europea en la Decisión de incoación de que todos los equipos compiten en la Liga de Fútbol Profesional española carece de relevancia a estos efectos, puesto que la competencia en el ámbito interno de un Estado miembro no es una cuestión que incumba a las autoridades de la Unión Europea en el ámbito del control de las ayudas estatales, puesto que la afectación a la competencia relevante desde esta perspectiva es la que hace referencia a la amenaza de falsear los intercambios entre los Estados miembros, y eso es lo que se produce como consecuencia de la participación en competiciones deportivas continentales.

El hecho de que compitan entre sí en la Liga de Fútbol Profesional española no es argumento suficiente para entender que el análisis debe realizarse sobre el conjunto del Estado español, mezclando contribuyentes que están sometidos a diferentes normativas, porque ello supone conculcar los criterios establecidos en la jurisprudencia de aplicación, y por lo tanto, debe producirse un triple análisis sobre el régimen normal de tributación, uno correspondiente a cada uno de los ámbitos en que se divide el Reino de España a efectos tributarios (desde la perspectiva del control de las ayudas estatales) conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en cada uno de ellos debe identificarse cuál es el régimen normal de tributación y cuál la desviación del mismo que puede implicar una ventaja selectiva.

Centrándonos, por tanto, en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia, debe reiterarse a la Comisión que no existe ninguna sociedad anónima deportiva en el ámbito deportivo al que se contrae el presente procedimiento, y todos los clubes de fútbol que participan en competiciones profesionales a los que resulta de aplicación el Sistema Tributario de este Territorio Histórico, adoptan la forma jurídica de asociaciones sin ánimo de lucro.

Teniendo lo anterior presente, en el ámbito de referencia no existen diferencias entre las diferentes entidades dedicadas al fútbol profesional, por lo que no puede hablarse de diferencias de trato fiscal que puedan justificar un elemento de selectividad.

Es más, ello pone en evidencia que en el ámbito de aplicación de la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia el único modelo existente es el de club deportivo y, en consecuencia, solamente a éste puede considerarse como modelo normal o como régimen normal de tributación, puesto que es el único existente.

No podemos establecer comparaciones con situaciones diferentes porque hasta el presente no existen sociedades anónimas deportivas con las que comparar su situación, y por tanto, cuando la realidad es única, no podemos acudir a modelos teóricos para extraer una presunta ventaja en comparación con alguien que no existe pero que podría existir.

En realidad lo que la Comisión está defendiendo fundamentalmente en la Decisión de incoación, al menos, de forma indirecta, es que los clubes de fútbol profesionales no deberían poder acogerse al régimen establecido para las entidades parcialmente exentas puesto que los citados clubes obtienen beneficios (lo cual no es predicable de todos ellos) por cuanto exceden el ámbito en el que la Comunicación de la Comisión de 1998 sobre la aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas (y singularmente su apartado 25) admite la exención de imposición o la reducción del tipo de gravamen sin que por ello nos encontremos ante una ayuda estatal.

Pero incluso si atendemos a los razonamientos de la Comisión Europea, y diéramos por buena la hipótesis de que existieran en el ámbito de aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia clubes de fútbol profesionales y sociedades anónimas deportivas compitiendo entre ellos en el ámbito interno del Estado español, tampoco se puede compartir el análisis realizado por la Comisión Europea en la Decisión de incoación a la hora de identificar las características que permiten identificar el régimen general de aplicación.

La Comisión Europea entiende que la finalidad del Impuesto sobre Sociedades consiste en gravar los beneficios obtenidos por las personas jurídicas sin ningún tipo de consideración adicional (apartados 16 y 18 de la Decisión de incoación) y, por tanto, el único criterio que debe tenerse en cuenta es si nos encontramos ante una entidad que puede generar beneficios, y en tal caso, debe someterse a imposición en función de los mismos, o no, y eso justificaría la ausencia de imposición.

Además, la Comisión Europea incurre en un error de Derecho al equiparar entidades mercantiles o entidades con ánimo de lucro con la posibilidad de que la entidad obtenga beneficios, lo cual no es exactamente así en el Derecho interno como veremos a continuación.

Este planteamiento tiene una relevancia capital a la hora de analizar cuál es el régimen normal del Impuesto sobre Sociedades y cuáles son las desviaciones al mismo que pueden tener el carácter de ventajas selectivas. En relación con ambas cuestiones, la Comisión Europea no adopta un enfoque correcto en la valoración que realiza en la Decisión de incoación.

En los sistemas tributarios del Reino de España la imposición directa trata de someter a gravamen las manifestaciones de capacidad económica que se ponen de manifiesto en el momento en el que los contribuyentes obtienen rendimientos. Y la imposición directa está configurada en torno al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para someter a gravamen las rentas obtenidas por los contribuyentes personas físicas, que son, en última instancia, los únicos que pueden obtener rendimientos fruto de la explotación de sus talentos (trabajo o actividad) o de sus bienes (capitales o patrimonios), bien obtengan esos rendimientos de manera onerosa o de manera lucrativa.

En principio, nadie más puede obtener rendimientos de manera directa, y los principios de la imposición establecidos en el artículo 31 de la Constitución, incluidas las exigencias de generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria, se producen en plenitud en esos tributos.

De hecho, ambos se configuran con una escala progresiva de gravamen para someter en base a un criterio de progresividad a gravamen las rentas activas obtenidas por los contribuyentes, de tal manera que quienes más ganen, contribuyan más que proporcionalmente al sostenimiento de los gastos públicos.

Pero es un hecho cierto que el Derecho arbitra mecanismos para que las personas físicas puedan agruparse, bien voluntaria bien obligatoriamente, por medio de entidades a las que el ordenamiento atribuye personalidad jurídica propia, separada de la de sus integrantes, para acometer empresas, proyectos o finalidades de forma conjunta en mejores condiciones que lo que lo harían individualmente.

El Derecho interno distingue las personas jurídicas entre las que se constituyen como entidades de Derecho público de las que lo hacen como entidades de Derecho privado, y dentro de estas últimas, se establecen distinciones en función del ánimo de

lucro que tengan las personas físicas que las integran a la hora de asociarse, de tal manera que, por ejemplo, cuando las personas físicas no tratan de obtener un beneficio económico propio de su agrupación como cuando se asocian los vecinos de un barrio para la mejor defensa de sus intereses colectivos, el Derecho reconoce a esas entidades como entidades sin una finalidad lucrativa, y cuando las personas físicas que las configuran tratan de obtener un rédito de su participación en las mismas, bien sea mediante el reparto de los dividendos generados con cargo a los beneficios obtenidos por la entidad jurídica, bien sea mediante la recuperación del valor de adquisición y de las plusvalías, tácitas o expresas, acumuladas durante el período de tenencia de la participación, entonces el Derecho les considera como entidades con una finalidad lucrativa y las somete, generalmente, a las reglas del Derecho mercantil.

Hay que tener presente que las personas jurídicas no tienen talentos propios, aunque el ordenamiento les haya conferido personalidad jurídica (lo que les permite tener bienes, que les habrán aportado las personas físicas socias de las mismas directamente o indirectamente al no percibir todos los beneficios generados por su actividad y remansarlos en forma dineraria o de tenencia de bienes y derechos por parte de las mismas), y por lo tanto, siempre van a tener necesidad de que haya personas físicas guiándolas, planificando su actuación y ordenando sus medios, puesto que en el fondo no son más que un instrumento que el ordenamiento jurídico arbitra para que las personas físicas puedan conseguir más fácilmente objetivos que de otra manera no podrían lograr o tendrían más dificultades para ello.

Por lo tanto, no es, como pretende la Comisión Europea en la Decisión de incoación, que el carácter mercantil o empresarial y el consiguiente ánimo de lucro, derive de si las personas jurídicas pueden o no obtener beneficios de su actividad, sino de si las personas físicas que constituyen esas personas jurídicas son las que tienen la finalidad de obtener un beneficio de su participación, bien sea periódico bien instantáneo en el momento de transmitir su participación, o solamente se agrupan para alcanzar una finalidad asociativa que no tiene reflejo en un beneficio económico directo para las mismas.

Los sistemas fiscales del Reino de España (lo mismo que los de otros Estados miembros de la Unión Europea) tienen en cuenta esta realidad de que las personas físicas pueden agruparse a través de personas jurídicas para una pluralidad de finalidades, algunas de las cuales tienen que ver con la obtención de un lucro (el retorno de un beneficio económico como consecuencia de los talentos o los bienes empleados en el desarrollo de una actividad) y otras no (aunque obviamente atienden a la satisfacción de necesidades de toda índole, humanitarias, altruistas, recreativas, de provisión de bienes o servicios, etc., que de otra manera no podrían obtener).

Es diferente en este sentido que una persona física invierta un dinero en una empresa de hostelería (entidad mercantil) para recuperarlo aumentado y participar en los beneficios generados por su actividad (ánimo de lucro), que lo haga en una asociación que pretende organizar espectáculos líricos o en otra que organice espectáculos deportivos, en los que realmente la persona física lo que pretende es satisfacer esa necesidad cultural, deportiva o recreativa que tiene, pero no obtener un retorno económico para ella (falta de ánimo de lucro), con independencia de que para poder organizar esos espectáculos pueda realizar esa asociación actividades económicas que le permitan allegar recursos para ello.

Y los sistemas tributarios entonces someten a gravamen las manifestaciones de capacidad económica de esas personas jurídicas a través de las que las personas físicas realizan actividades económicas, por medio del Impuesto sobre Sociedades, pero en realidad este gravamen no es más que un primer gravamen de esos rendimientos o una primera fase de ese gravamen, ya que, al final, esos beneficios van a acabar revirtiendo a esas personas físicas que siempre están detrás de toda persona jurídica, y volviendo a tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esas personas al producirse la manifestación de capacidad económica en las mismas.

De hecho, los sistemas tributarios podrían decidir no gravar esos rendimientos en la primera fase en sede de la persona jurídica y esperar a que los cobrase la persona física y se manifestase la capacidad económica en ella, sometiéndolos a gravamen en aquel momento (como, por ejemplo, sucede en algún Estado miembro de la Unión Europea, como Estonia), o bien mantener una tributación en dos fases, una primera a un tipo generalmente proporcional, en sede de la persona jurídica en el momento en el que la citada persona jurídica va generando esos beneficios que luego va a repartir a las personas físicas que la integran, y una segunda, a la escala general con mecanismos para evitar excesos de imposición o a un tipo especial o a una escala más reducida, que complemente la tributación ya gravada en sede de la persona jurídica, de tal forma, que haya un gravamen justo y equitativo tanto para el caso de que la persona física explote directamente sus talentos o sus bienes como para cuando lo haga, sola o en compañía de otras, a través de personas jurídicas.

Por lo tanto, la finalidad del Impuesto sobre Sociedades no es someter a gravamen los beneficios obtenidos por las personas jurídicas como tales y sin otras consideraciones, sino que realmente lo que hace es anticipar una parte de la tributación que las personas físicas dueñas finales de las personas jurídicas van a soportar por los rendimientos generados a través de las mismas. Y por eso, la clave del ánimo de lucro no de las entidades no está en que puedan o no realizar actividades de las que obtengan beneficios sino en si su finalidad es repartir esos beneficios a sus socios, es decir,

si son mecanismos de aumentar las rentas o los patrimonios de sus integrantes o no, ahí es donde radica el ánimo de lucro.

Esta filosofía subyace en las normas jurídicas en vigor en estos momentos en los sistemas tributarios del Reino de España en cuanto al gravamen societario. Es más, por lo que al Territorio Histórico de Bizkaia se refiere, el Impuesto sobre Sociedades se configura como un impuesto proporcional que luego no se deduce a la hora de satisfacer el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los socios de las personas jurídicas, por lo que se acumulan ambos gravámenes, aunque este segundo gravamen se realiza a una escala reducida de entre el 20 por 100 y el 25 por 100, lo que sumado al gravamen del 28 por 100 general del Impuesto sobre Sociedades, da lugar a una tributación acumulada de entre el 48 por 100 y el 53 por 100 de los rendimientos obtenidos por las personas físicas a través de su participación en personas jurídicas.

Es más, una prueba adicional de que ésta es la filosofía subyacente en el modelo tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, es que la existencia de sociedades intermedias entre la persona física titular última de las participaciones y la persona jurídica que realiza la actividad y obtiene el rendimiento (a través, por ejemplo, de la interposición de sociedades holding) no va a incrementar esa tributación por cuanto se establecen mecanismos para evitar la doble imposición que hacen que las personas jurídicas intermedias no vuelvan a tributar al 28 por 100 otra vez por los dividendos que ya han tributado en la entidad operativa a ese mismo tipo de gravamen y que tributarán en la persona física cuando finalmente los reciba.

El artículo 33 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece la exención de esos dividendos como mecanismo para evitar esos excesos de imposición que se producirían en caso contrario, y que no serían respetuosos con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad establecidos en el artículo 31 de la Constitución.

Si hubiera que aplicar la lógica simplificada que establece la Comisión Europea en la Decisión de incoación, esas entidades intermedias, sociedades mercantiles, están obteniendo unos beneficios, y por tanto, no habría ninguna razón para exonerarlos de gravamen.

Identificar generación de beneficios con ánimo de lucro supone desconocer la naturaleza y estructura del sistema fiscal y la propia razón de ser del Derecho societario. El Estado, como persona jurídica de Derecho público que es, puede proveer a la sociedad de determinados bienes o servicios y obtener unos beneficios en el ejercicio de esas funciones (y quien dice el Estado, puede referirse a cualesquiera entidades integrantes

del sector público), pero por eso el Estado no se convierte en una persona jurídica con ánimo de lucro, porque no va a repartir esos beneficios a las personas que lo componen en proporción a su participación (que es lo que verdaderamente identifica, singulariza y categoriza a una entidad con finalidad lucrativa), sino que los utilizará para atender sus objetivos de servicio público o para no tener que obtener esos recursos del sistema tributario, por ejemplo.

Por ello, la normativa del Impuesto sobre Sociedades declara exentas totalmente del mismo a las Administraciones públicas territoriales, ya que nadie le ve sentido a que se cobre la primera fase del gravamen de los rendimientos obtenidos a través de personas jurídicas, que es lo que supone el Impuesto sobre Sociedades, en unos casos en los que ese dinero no se va a repartir a nadie sino que se va a utilizar en actividades de interés público o general.

Lo mismo sucede con las fundaciones u otras entidades privadas sin ánimo de lucro especialmente cualificadas, las que en el Territorio Histórico de Bizkaia están sometidas a lo dispuesto en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y a las que se declara exentas del Impuesto sobre Sociedades, porque los beneficios que puedan obtener, si es que los obtienen, son destinados a la realización de actividades públicas o de interés general, en sustitución probablemente de lo que tendría que hacer la Administración pública.

Y en una línea similar se encuentran las demás entidades sin fines lucrativos a las que no resulta de aplicación ese régimen especial, sino el tratamiento de las entidades parcialmente exentas, en las que la lejanía del cumplimiento de fines estrictamente públicos es mayor, y por eso, el legislador entiende que deben estar sometidas a un gravamen, inferior obviamente al que corresponde a las entidades mercantiles, puesto que la obtención de esos rendimientos atiende a finalidades asociativas o particulares, y por tanto, no se entiende oportuno dejarlos fuera de todo tipo de tributación.

En consecuencia, no se puede identificar el régimen normal de tributación con el tipo de gravamen del 28 por 100 establecido para las sociedades mercantiles, puesto que ese tipo de gravamen está basado en la tributación conjunta que debe producirse entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos obtenidos por personas físicas a través de la utilización de personas jurídicas.

El régimen normal de tributación para una Administración pública es la exención del Impuesto sobre Sociedades y eso no es una ventaja selectiva, sino que es su régimen normal, porque existen diferencias claras entre una Administración pública y una

sociedad mercantil que justifican ese diferente tratamiento fiscal, atendida la finalidad del Impuesto sobre Sociedades en el sistema tributario.

Y lo mismo debe decirse del tratamiento de las entidades parcialmente exentas como los clubes deportivos profesionales, porque sus socios no participan en los mismos para obtener beneficios o réditos económicos, y por tanto, no van a recibir dividendos ni van a poder transmitir su participación, a diferencia de lo que sucede con las sociedades mercantiles, entre las que se encuentran las sociedades anónimas deportivas.

Pero el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al interpretar el Derecho derivado en el ámbito de la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, un impuesto en el que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea reconoce un amplio margen de armonización a las instituciones de la Unión, ha admitido que una entidad sin ánimo de lucro (como la que gestiona un campo de golf) no pierde ese carácter aunque realice actividades económicas de las que pueda obtener beneficios en relación con terceros no asociados, permitiéndole aplicar las exenciones que la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido reserva a determinadas actividades realizadas por entidades sin fines lucrativos.

En este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, de 19 de diciembre de 2013, dictada en el asunto C-495/12 (ECLI:EU:C2013:861), razona como sigue:

“18 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera a quinta, que han de examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que excluye del beneficio de la exención previsto en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, la prestación de servicios consistente en que un organismo sin ánimo de lucro, que gestiona un campo de golf y propone un régimen de afiliación, conceda el derecho de utilizar dicho campo de golf a los visitantes no miembros de dicho organismo.

19 Ha de señalarse que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 tiene por objeto, según su tenor, la práctica del deporte y de la educación física en general y no exige, para ser aplicable, que la actividad deportiva se practique en un nivel determinado, por ejemplo, profesional, ni que la actividad deportiva en cuestión se practique de forma determinada, esto es, de manera regular u organizada o con vistas a participar en competiciones deportivas (véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, Město Žamberk, C-18/12, apartados 21 y 22).

20 Dicho precepto persigue el objetivo de favorecer determinadas actividades de interés general, concretamente, los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física proporcionados por entidades sin ánimo de lucro a las personas que practiquen el deporte o la educación física. Por lo tanto, dicho precepto pretende fomentar ese tipo de práctica entre amplios sectores de la población (véase la sentencia Město Žamberk, antes citada, apartado 23).

21 Habida cuenta de que el acceso al campo de golf es necesario para practicar dicho deporte, la prestación consistente en conceder el derecho de utilizar un campo de golf está directamente relacionada con la práctica del deporte en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, independientemente de si la persona de que se trate practica el golf de manera regular u organizada o con vistas a participar en competiciones deportivas.

22 Por lo tanto, si dicha prestación se proporciona por un organismo sin ánimo de lucro, está comprendida dentro de la exención del IVA prevista en el referido artículo 132, apartado 1, letra m), sin que importe saber si se proporciona a un miembro afiliado del organismo o a un visitante que no es miembro.

23 Ahora bien, según el artículo 134, letras a) y b), de la Directiva 2006/112, las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva cuando, por un lado, no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas y, por otro, estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de prestaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al IVA.

24 En lo que respecta a la prestación controvertida en el litigio principal, a saber la concesión del derecho de utilizar un campo de golf, consta que es indispensable para la realización de las operaciones exentas en el sentido del artículo 134, letra a), de la Directiva 2006/112, habida cuenta de que la concesión de dicho derecho es necesaria para la práctica del golf.

25 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si, en el caso de un organismo que gestiona un campo de golf y propone un régimen de afiliación permitiendo al mismo tiempo a visitantes que no son miembros utilizar dicho campo de golf contra el pago de un precio, los derechos de entrada que deben pagar dichos visitantes constituyen «ingresos suplementarios», en el sentido del artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112, en relación con los ingresos procedentes de las cuotas que pagan los miembros de dicho organismo.

26 A este respecto, ha de señalarse que la referida distinción está basada únicamente en la condición de miembro o de no miembro del destinatario de la prestación de que se trata.

27 Ahora bien, por lo que respecta a la disposición que precedió a los artículos 133 y 134 de la Directiva 2006/112, a saber el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que, como esta disposición no establece restricción alguna con respecto a los destinatarios de las prestaciones de servicios en cuestión, los Estados miembros no tienen la facultad de excluir de la exención de que se trata a un determinado grupo de destinatarios de estas prestaciones (sentencia *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club*, antes citada, apartado 39).

28 Además, ha de recordarse que, contrariamente a la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112, que, a primera vista, está limitada a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes facilitadas a «sus miembros» por los organismos descritos en él, la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte, que figura en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, no está limitada de tal manera, si bien, según la propuesta inicial de la Sexta Directiva presentada por la Comisión Europea, esta última exención también se había restringido a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes para los miembros de los organismos de que se trate, tal como se desprende del artículo 14, parte A, apartado 1, letra j), de la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo, de 20 de junio de 1973, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [COM(73) 950 final].

29 En estas circunstancias, la expresión «ingresos suplementarios», en el sentido del artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112, no puede interpretarse de manera que restrinja el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva en función de la condición de miembro o no miembro de los destinatarios de las prestaciones de que se trata, criterio que ha sido excluido deliberadamente al definir la referida exención.

30 Ahora bien, una interpretación de la expresión «ingresos suplementarios» según la cual los derechos de entrada, que por la utilización de un campo de golf pagan los visitantes que no son miembros de un organismo sin ánimo de lucro que gestiona dicho campo de golf y que propone, al mismo tiempo, un régimen de afiliación, están comprendidos dentro de dicha expresión por la razón de que los derechos de entrada presentan un carácter suplementario con respecto a los ingresos procedentes de las cuotas de los miembros de dicho organismo, conduciría precisamente a tal restricción del ámbito

de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112.

31 Por lo tanto, los derechos de entrada que por la utilización de un campo de golf pagan los visitantes que no son miembros de un organismo sin ánimo de lucro que gestiona dicho campo de golf y que propone, al mismo tiempo, un régimen de afiliación no constituyen ingresos suplementarios en el sentido del artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112.

32 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones primera a quinta que el artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no excluye del beneficio de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, la prestación de servicios consistente en que un organismo sin ánimo de lucro, que gestiona un campo de golf y propone un régimen de afiliación, conceda el derecho de utilizar dicho campo de golf a los visitantes que no son miembros de dicho organismo."

Aunque la argumentación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea descansa fundamentalmente sobre el mecanismo de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que queda meridianamente claro es que el Tribunal de Justicia no considera que una entidad deja de tener ánimo de lucro por el hecho de que comercialice (con la posibilidad de la consiguiente obtención de beneficios) sus bienes o servicios en el mercado. Y hay que decir a este respecto, además, que no existen relevantes diferencias de un club de golf con los clubes de fútbol, excepto su participación en competiciones deportivas regulares.

E incluso el Derecho derivado, no en el ámbito tributario sino en el laboral (en consonancia con la atribución de competencias a las instituciones de la Unión), admite plenamente que no cabe identificar obtención de beneficios de la realización de una actividad económica con el carácter o no de entidad sin fines lucrativos o sin ánimo de lucro de la persona jurídica que realiza esas actividades.

Así, por ejemplo, el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2001/23/CE del Consejo, de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad (DO L 82, p. 16), lo mismo que su antecedente en la Directiva 77/187/CEE del Consejo, de 14 de febrero de 1977, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de centros de actividad (DO L 61, p. 26; EE 05/02, p. 122), establecen su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

"a) La presente Directiva se aplicará a [las transmisiones] de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o centros de actividad a otro empresario como resultado de una cesión contractual o de una fusión.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) y de las siguientes disposiciones del presente artículo, se considerará [transmisión] a efectos de la presente Directiva la de una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios

organizados, a fin de llevar a cabo una actividad económica, ya fuere esencial o accesoria.

c) La presente Directiva será aplicable a empresas tanto públicas como privadas que ejerzan una actividad económica, con o sin ánimo de lucro. La reorganización administrativa de las autoridades públicas administrativas y [la transmisión] de funciones administrativas entre autoridades públicas administrativas no constituirán [una transmisión] a efectos de la presente Directiva."

El ejercicio de una actividad económica y la obtención de beneficios del mismo tampoco puede identificarse con la existencia o no de ánimo de lucro en la entidad correspondiente conforme a las reglas del Derecho de la Unión que se han expuesto, lo que permite concluir que, no solamente conforme a una interpretación de las reglas y principios del ordenamiento interno se puede considerar errónea la interpretación que realiza de este punto la Comisión Europea en la Decisión de incoación, sino que también nos lleva a esa conclusión el propio Derecho de la Unión.

Por lo tanto, hemos de concluir que la Comisión Europea comete un error de Derecho en la Decisión de incoación en los apartados 21 y 22 al entender que el hecho de que los clubes de fútbol puedan obtener beneficios hace que no sean entidades sin finalidad lucrativa a las que pueda resultar de aplicación el apartado 25 de la 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.

Teniendo presente lo anterior, entiendo que los clubes deportivos y las sociedades anónimas deportivas no se encuentran en la misma situación fáctica, jurídica o económica, respecto a la naturaleza y estructura del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, por cuanto las diferencias entre ellos son de tal calado que no puede identificarse como régimen normal de tributación el correspondiente a las sociedades mercantiles.

La existencia de diferencias de regulación fiscal entre diferentes sujetos no constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida a que responda a elementos objetivos que la justifiquen.

En este sentido, hay que decir que el club de fútbol al que se refiere la Decisión de incoación que está sometido a la competencia tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia, el Athletic Club, es un club deportivo de fútbol, que se rige por sus Estatutos, por la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, por el Decreto 29/1989, de 14 de febrero, del Departamento de Cultura y Turismo del Gobierno Vasco, y demás disposiciones vigentes y de aplicación.

El Athletic Club, según sus Estatutos, "es una asociación privada sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica propia que, encontrándose adscrito a la Federación Vizcaína de Fútbol, tiene como objeto social el fomento y la realización de toda clase de actividades deportivas y del fútbol en especial". Por lo tanto, está sometido al tratamiento tributario de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

Es evidente que las entidades parcialmente exentas tienen un régimen fiscal que se diferencia del de otras entidades mercantiles, pero ello no hace que este tratamiento sea constitutivo de una ayuda estatal.

La propia Comisión Europea, en su Comunicación de 1998 sobre aplicación de las normas de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, asume que la exigencia de un tipo más reducido de gravamen, o incluso de una exención total del Impuesto sobre Sociedades, es aplicable a las entidades sin fines lucrativos por cuanto su propósito no es obtener un beneficio (más bien, producirlo, en el sentido de generarlo para sus asociados), lo cual les coloca en una situación objetiva claramente diferenciable de las entidades mercantiles, las cuales sí tienen ese ánimo de generar beneficios para sus socios, que hace que la diferencia de trato no sea una ayuda estatal en el sentido de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la medida en que se encuentra justificada por la naturaleza o economía del sistema fiscal.

Son muchos los elementos que diferencian a un Club deportivo de una Sociedad Anónima Deportiva desde el punto de vista sustantivo, fundamentalmente vinculados a la imposibilidad de repartir beneficios a los socios de los Clubes, incluso con la previsión de destino del haber resultante en caso de liquidación a la Federación deportiva correspondiente.

Todo esto, nos lleva indefectiblemente a concluir que el tratamiento fiscal especial aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las asociaciones sin ánimo de lucro, se encuentra justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal y, en consecuencia, no forma parte del concepto de ayuda estatal a que se refiere el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, según la interpretación auténtica del mismo facilitada por la Comisión Europea.

La naturaleza y estructura general de los sistemas fiscales establecidos en el Reino de España permiten diferenciar claramente tres situaciones en cuanto a la tributación de la renta obtenida en las mismas.

En un extremo nos encontraríamos con las entidades públicas y las entidades sin fines lucrativos que persiguen exclusivamente finalidades de interés general o de interés

público, realizando o sustituyendo a los poderes públicos en el ejercicio de sus funciones, según los casos. En tales supuestos, las personas físicas que, obligatoria o voluntariamente, forman parte de esas personas jurídicas, no pretenden ni pueden obtener ningún beneficio económico directo para ellas mismas, en la medida en que la persecución de objetivos de interés general o de interés público no permiten individualizar ese beneficio para cada uno de los integrantes.

Ello no quiere decir que esas personas jurídicas, públicas o privadas, no puedan realizar actividades económicas, complementarias o coadyuvantes del ejercicio de sus fines, y obtener beneficios derivados de las mismas, pues ni está vetada esa posibilidad a las entidades públicas ni mucho menos a las entidades sin ánimo de lucro cualificadas que están totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, ni la práctica nos indica que no realicen esas actividades generadoras de beneficios.

En estos supuestos, el legislador tributario ha decidido considerar como exentas totalmente del Impuesto sobre Sociedades a esas personas jurídicas y tampoco se somete a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las personas físicas que las forman porque entiende que no existe ningún beneficio particular para las mismas, y por tanto, no existe una manifestación de capacidad económica que deba gravarse conforme a los principios establecidos en el artículo 31 de la Constitución. Es decir, no grava en ninguna de las dos fases los rendimientos que pueda generar esa actividad económica de la persona jurídica, en atención a que su destino va a ser la satisfacción del interés general o una utilidad pública.

En el otro extremo nos encontraríamos con las sociedades mercantiles, a través de las que las personas físicas pretenden participar en el mercado de bienes o servicios, obtener unos beneficios y trasladarlos a su propio patrimonio en un momento determinado (bien sea en forma de la obtención de dividendos dinerarios o en especie, bien a través de la transmisión de sus participaciones), con lo que se manifiesta el pleno ánimo de lucro de esas personas físicas. Éste sería el supuesto en el que se encuentran las sociedades anónimas deportivas.

En este caso, el sistema tributario entiende que debe gravar en plenitud y en ambas fases (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas involucradas, precisamente porque el objetivo último de las mismas es recuperar su inversión y obtener unos rendimientos de la misma en su propia esfera patrimonial, con lo que es perfectamente identificable la utilidad que para cada persona física representa su participación en el mercado a través de la persona jurídica. Esta situación da lugar a la tributación expuesta en apartados anteriores.

Y un tercer supuesto, intermedio entre los otros dos, es el que corresponde a las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, como es el caso de los clubes de fútbol profesional y de todos los entes asociativos que no tengan reconocida la utilidad pública. En este caso, las personas físicas que los conforman no pretenden recuperar su inversión ni obtener beneficio económico alguno de la actividad que realiza la entidad en la que participan (está expresamente previsto, como hemos visto, que no pueden cobrar dividendos ni tienen derecho alguno a transmitir su condición de miembro de la asociación o del club), pero sí es cierto que con su participación en esa entidad pretenden satisfacer una necesidad recreativa, cultural o de otra índole, igualmente inmaterial, personal, con lo que se diferencian tanto de las entidades mercantiles como de las entidades públicas y las privadas de utilidad pública, en las que no podía identificarse ninguna utilidad particular para las personas físicas integrantes de las mismas.

Por ello, el Derecho tributario decide que en estos supuestos se va a proceder a gravar las rentas derivadas de actividades económicas que pueda obtener la entidad parcialmente exenta en la primera fase de la imposición, la del Impuesto sobre Sociedades, pero a un tipo más reducido que el correspondiente a las entidades mercantiles, precisamente para quedar en una situación intermedia entre las entidades públicas y las mercantiles, en consonancia con la situación económica, jurídica y fáctica en la que se encuentran. Obviamente en este supuesto no hay gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los asociados porque no reciben una utilidad cuantificable económicamente que pueda corresponderse con un gravamen conforme al principio de capacidad económica tal y como exige el artículo 31 de la Constitución.

Por lo tanto, la diferencia de tratamiento fiscal entre estos tres tipos de entidades no solamente está justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal, sino que es una exigencia del principio de igualdad de trato, que obliga a tratar de manera diferente las situaciones que objetivamente lo son.

Desde esta perspectiva, hemos de insistir en que la Comisión Europea en la Decisión de incoación, comete un error de Derecho al entender que las sociedades anónimas deportivas y los clubes deportivos profesionales se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica, puesto que eso queda desmentido claramente a la luz del análisis jurídico que acabamos de realizar.

Veremos cómo concluye este procedimiento la Comisión Europea, pero nos ha parecido relevante analizar todas las cuestiones controvertidas en el mismo, porque así podemos ser plenamente conscientes de los diferentes planos que es necesario tener en cuenta a la hora de analizar un supuesto de ayudas estatales en el ámbito fiscal en un Estado descentralizado, puesto que es preciso analizar tanto aspectos de selectividad

regional como material e incluso la posible justificación de las diferencias de trato en función de la naturaleza o la economía del sistema fiscal, o el propio concepto de ventaja que constituye una de las bases de las ayudas estatales.

El segundo supuesto que está analizando en estos momentos la Comisión Europea lo constituyen los incentivos para el fomento de la cultura que están regulados en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, del Territorio Histórico de Bizkaia, puesto que la Diputación Foral de Bizkaia ha llevado a cabo el procedimiento de notificación de la ayuda conforme a lo previsto en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al entender que la medida puede ser considerada compatible con el mercado interior al amparo de lo previsto en la Comunicación de la Comisión de noviembre de 2013 sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual¹⁵⁶.

La Comisión está llevando a cabo el examen preliminar previsto en el Reglamento (CE) N° 659/1999, dentro del expediente identificado con el número SA.40885, y lo más probable es que acabe autorizando el régimen de ayudas en la medida en que se ajusta plenamente a los criterios establecidos en la mencionada Comunicación de la Comisión.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece, en cualquier caso, para no incurrir en ilegalidad de las ayudas, una condición en virtud de la que la deducción prevista para esas producciones cinematográficas no se va a poder aplicar hasta que la Comisión no la considere compatible con el mercado interior en el procedimiento de notificación que se ha llevado a efecto.

Una medida que solo se aplica a producciones cinematográficas es evidente que es selectiva porque sólo afecta a las empresas que operan en un determinado sector, pero también lo es que el apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea considera que pueden declararse compatibles las ayudas para el fomento de la cultura, entre las que se incardinan las ayudas a las producciones cinematográficas, y por ello, la Diputación Foral de Bizkaia ha establecido este incentivo y lo ha notificado, por el procedimiento adecuado para ello, para dar plena seguridad jurídica a la regulación desde la perspectiva de las ayudas estatales.

No queremos acabar este apartado sin hacer referencia a un procedimiento en curso en estos momentos, iniciado por medio de una denuncia, que tiene que ver con el tratamiento del pago y de la deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el

¹⁵⁶ He abordado el análisis de esta cuestión en ALONSO ARCE, I. "La deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Impuesto sobre Sociedades", *Fórum Fiscal*, núm. 208, 2015, p. 7-12.

Valor Añadido en relación con las importaciones realizadas por los sujetos pasivos, que, como ya comentamos al hablar de las características del Concierto Económico, es un gravamen cuya competencia corresponde en exclusiva a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el conjunto del Estado.

Esta denuncia ha dado lugar al expediente SA.41084, en el que la Comisión está llevando a cabo el examen preliminar de la denuncia, pero es evidente que el tratamiento establecido por el Real Decreto que ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de enero de 2015 que permite diferir el pago de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las importaciones a la autoliquidación del período correspondiente, sin tener que desembolsarlo directamente en la aduana, sólo a los contribuyentes que luego tributan a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad, y no lo hace para los contribuyentes que tributan a las Haciendas Forales, que tienen que desembolsar el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente en el despacho de aduana, está dando un tratamiento preferencial desde un punto de vista financiero a los primeros respecto de los segundos, en un aspecto, el Impuesto sobre el Valor Añadido de importaciones, en el que no hay descentralización de competencias dentro del Estado español, lo que coloca la cuestión en el primer escenario de la sentencia Azores, el de un Estado centralizado a estos efectos.

En realidad este expediente afecta a contribuyentes de los Territorios Históricos pero no a la normativa derivada del Concierto Económico, porque se produce precisamente en el único aspecto del sistema tributario que el Concierto Económico reconoce como competencia exclusiva del Estado en estos momentos, y por lo tanto, simplemente hemos querido mencionarlo, pero no entraremos en sus detalles, tanto porque se encuentra en una fase muy inicial del análisis, como porque realmente no afecta a la autonomía normativa de los Territorios Históricos vascos.

F) Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.

Para concluir este apartado, vamos a formular los principios de relación entre la disciplina europea de ayudas estatales establecida en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y sus disposiciones de desarrollo y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en forma similar a como hemos hecho en las Partes anteriores de este trabajo.

En primer término, hay que tener presente también en este ámbito que la fiscalidad directa es una competencia de los Estados miembros, y dentro de ellos, de las instituciones a las que su ordenamiento constitucional les haya reconocido la competencia para regular esta materia, pero también es importante destacar que el ejercicio de esa competencia debe realizarse con pleno respeto a las disposiciones establecidas en los Tratados, y en particular, a las normas sobre ayudas estatales reguladas en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en sus disposiciones de desarrollo, entre las que destaca el fundamental Reglamento (CE) N° 659/1999, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En segundo lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha perfilado que no son compatibles, con carácter general, con el mercado interior las normativas y las prácticas administrativas de los Estados miembros que cumplan acumuladamente todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es decir, que constituya una ventaja, imputable al Estado y financiada con cargo a fondos públicos, que distorsione la competencia y afecte o pueda afectar a los intercambios entre los Estados miembros y que sea selectiva en el sentido de afectar a determinadas empresas o a determinadas producciones.

En tercer lugar, la selectividad es el criterio más importante de cuantos se establecen para que una medida tenga la consideración de ayuda estatal, por cuanto es el que más aristas plantea de cara a su apreciación y porque se opone al concepto de normal general, que siempre está exonerada del carácter de ayuda estatal. El Derecho de la Unión Europea distingue fundamentalmente dos tipos de selectividad: la regional o geográfica, basada en el ámbito de aplicación de la normativa de que se trate dentro de un Estado miembro, y la material, que se basa en consideraciones relativas a otros aspectos como la actividad o al sector al que pertenece la empresa beneficiaria.

En cuarto lugar, los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establecen una serie de supuestos y habilitan al Consejo y a la Comisión para que desarrollen otros en los que las ayudas estatales pueden considerarse compatibles con el mercado interior porque persiguen otros objetivos de interés público e importancia europea que justifican su admisión aunque supongan un demérito para la competencia en el mercado interior, pero el Derecho de la Unión Europea otorga un papel de primer orden a la Comisión Europea en cuanto a la apreciación de la compatibilidad de las ayudas estatales.

En quinto lugar, además, el Derecho de la Unión atribuye a la Comisión una serie de facultades para el examen y control permanente de los regímenes de ayudas estatales de los Estados miembros, entre las que se encuentran la de ordenar la supresión de las ayudas que no sean compatibles con el mercado interior, examinar los proyectos de ayudas que están obligados a notificar los Estados miembros antes de ponerlos en práctica, so pena de incurrir en ilegalidad de las medidas, y en este último caso, incluso, ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, que deberán restituirse en base a unas normas establecidas, en parte en el Derecho de la Unión, con remisión al ordenamiento interno para el desarrollo del procedimiento de recuperación, siempre que este procedimiento permita una recuperación inmediata y efectiva. La recuperación no procederá en caso de que la misma se oponga a principios generales del Derecho de la Unión Europea como el de confianza legítima o el de seguridad jurídica.

En sexto lugar, el Derecho de la Unión prevé que existen especificidades en el ámbito fiscal que hace que deban modularse algunos requisitos en la aplicación de las normas de ayudas estatales en este ámbito, como por ejemplo, los relativos a la selectividad, porque una medida que en principio pueda no considerarse general por suponer una excepción al sistema de referencia, sin embargo, va a poder estar justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal de que se trate, en un cierto paralelismo con la justificación de las restricciones a las libertades fundamentales en base a la coherencia del sistema fiscal.

En séptimo lugar, hay que destacar la importancia que en el ámbito fiscal tiene la calificación de una medida como ayuda estatal en lugar de como norma general, ya que si las autoridades de un Estado miembro entienden que la medida es una norma general, lo normal es que la ejecuten sin comunicarla a la Comisión Europea, pero si luego ella aprecia que tiene ese carácter, nos encontraremos automáticamente con una ayuda ejecutada ilegalmente y el proceso que se desarrolle por parte de la Comisión, que goza de autotutela declarativa y ejecutiva a estos efectos, sometida posteriormente al control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no solamente puede llevar a determinar que se suprima esa medida, sino también a ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios con cargo a ella.

En octavo lugar, y como analizamos en apartados anteriores, en el supuesto de las normas sobre ayudas estatales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, procede realizar un doble análisis respecto a la relación entre las mismas y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que, por un lado, tenemos que analizar las implicaciones que las ayudas estatales tienen para el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, es decir, en relación con el

reparto de competencias establecido en el mismo, y por otro lado, las que pueden afectar a las concretas Normas Forales fiscales que hayan aprobado los Territorios Históricos vascos en el ejercicio de las competencias que les reconoce el Concierto Económico.

En noveno lugar, respecto a la relación entre las ayudas estatales y el propio régimen de Concierto Económico, la cuestión esencial que gravita sobre ella hace referencia a la apreciación del criterio de selectividad regional. En una primera aproximación, la Comisión Europea entendía que toda medida que se aplicara en una parte de un Estado miembro era selectiva por este criterio, puesto que no resultaba de aplicación a todas las empresas sometidas a la regulación de ese Estado, que era el término de comparación para determinar la selectividad. Este línea fue seguida, en un primer momento, por el Abogado General Saggio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al examinar algunas medidas aprobadas por los Territorios Históricos al amparo del Concierto Económico, pero sobre todo, fue recibida por el Tribunal Supremo para anular parte de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996, e incluso, por parte de la Comisión Europea sea aplicó a otras regiones europeas como Azores y Gibraltar, sin que lo aplicara de manera consistente en relación al País Vasco.

Posteriormente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, buscando un equilibrio entre el respeto a la normativa de ayudas estatales y el principio de garantía de las estructuras constitucionales de los Estados miembros, estableció en la sentencia Azores que el análisis de la selectividad regional en el ámbito fiscal es más complejo, determinando que existen tres posibles escenarios a tomar en consideración: un Estado centralista, en el que cualquier medida regional es selectiva; un Estado descentralizado simétricamente en relación a sus regiones, en el que ninguna medida regional es selectiva porque no existe un régimen común del que suponga una excepción; y un Estado descentralizado de forma asimétrica en el que es preciso que la región tenga un papel determinante del medio jurídico y económico en el que operan las empresas para que el término de comparación sea esa región y no el conjunto del Estado miembro.

Este criterio se cumple en el caso de que la región sea lo suficientemente autónoma, lo que se verifica si dispone de autonomía institucional conforme a sus normas constitucionales, autonomía de procedimiento para adoptar las medidas sin intervención del Gobierno central y autonomía económica en el sentido de ser responsable de las consecuencias económicas de sus decisiones, sin que la merma de ingresos que puedan implicar sea compensada por el Estado central o por otras regiones mediante una compensación que guarde una relación causal y directa con la medida tributaria adoptada en el ejercicio de sus competencias autónomas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo han determinado que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos cumplen los tres requisitos de autonomía de la sentencia Azores y, por tanto, son el ámbito de comparación a efectos de selectividad regional, lo que hace que se ha garantizado la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con las normas europeas de ayudas estatales en este sentido.

En décimo lugar, y como corolario de lo anterior, dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco nos encontramos con un escenario de descentralización simétrica de competencias, y por tanto, dado que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Territorios Históricos se consideran el ámbito de comparación respecto al resto del Estado, internamente las diferencias entre los tres Territorios Históricos se corresponden con ese segundo escenario de la sentencia Azores y nunca serían relevantes a efectos de selectividad regional por no existir un régimen común de tributación en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En decimoprimer término, la aplicación de la doctrina Azores a los Territorios Históricos vascos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido una consecuencia fundamental en relación con el enjuiciamiento de la autonomía tributaria foral, puesto que el Tribunal Supremo había iniciado una línea jurisprudencial en virtud de la que el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales implicaba automáticamente que se habían transgredido las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico, lo que conllevaba la nulidad de las disposiciones forales correspondientes.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008 referida a los Territorios Históricos vascos establece precisamente la óptica contraria, en el sentido de que si los Territorios Históricos desarrollan sus competencias dentro de los límites que les marca el Concierto Económico, esto implica que está aprobando normas generales que no cumplen el requisito de la selectividad regional y, por tanto, no constituyen ayudas estatales, mientras que si los traspasan, entonces sí podrían tener esa consideración.

Ahora bien, esto tiene dos consecuencias básicas: en primer lugar, que los órganos encargados del enjuiciamiento de la normativa foral deben analizar ineludiblemente si, conforme a criterios de Derecho interno, se han sobrepasado los límites derivados de las normas de armonización del Concierto Económico, sin poder eludir ese difícil trámite, y solo cuando se hayan superado, podrá acudir al Derecho de la Unión Europea; pero en segundo término, eso resta importancia a la selectividad regional como

límite a la autonomía tributaria foral en la medida en que si ya se ha acreditado una vulneración de las normas de armonización del Concierto Económico, la nulidad de la normativa foral será consecuencia de ese extremo, sin necesidad de análisis ulteriores.

En decimosegundo lugar, y adentrándonos en la relación entre las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos y el Derecho europeo de la competencia en materia de ayudas estatales, hay que prestar atención, fundamentalmente, a los supuestos de selectividad material, para lo que es preciso identificar cuál es en cada caso el régimen normal de tributación, conceptuar la medida que se esté analizando como una excepción a ese régimen normal de tributación y, en último extremo, descartar que esa excepción esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

Cuando se cumplen esos tres requisitos, estaremos en presencia de ayudas estatales, y por tanto, entrarán en juego plenamente los procedimientos articulados en el Derecho de la Unión a partir de lo dispuesto en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, lo que implica varias limitaciones a la autonomía tributaria foral.

Por una parte, en el momento en que se piensa conceder una ayuda estatal, que pueda ser compatible con el mercado interior, las autoridades competentes no pueden ponerla en práctica sin haberlo notificado a la Comisión Europea y haber recibido su autorización, excepto que resulte de aplicación alguno de los supuestos en los que el Derecho derivado exonera de la obligación de notificación, en cuyo caso, la regulación que realicen los Territorios Históricos deberán respetar las condiciones de compatibilidad establecidas en las disposiciones europeas de que se trate.

Por otro lado, en caso de que la Comisión determine que una medida en vigor, que no tenga la consideración de ayuda existente, constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado interior, las autoridades forales deberán suprimirla en los términos que establezca la decisión de la Comisión que así la declare, y en caso de ayudas existentes, deberán proceder a adoptar las medidas apropiadas que se consideren procedentes por parte de la Comisión para restaurar la situación de plena competencia.

Desde la misma perspectiva, pero en caso de que nos encontremos con ayudas ejecutadas ilegalmente, sin notificarlas a la Comisión, las autoridades forales deberán proceder, además, a la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, con los correspondientes intereses de la recuperación, salvo que este proceso sea contrario a principios generales del Derecho de la Unión Europea, lo que hace que las normas sobre ayudas estatales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

tengan un efecto práctico de mucha mayor entidad respecto a las medidas fiscales de los Territorios Históricos que las normas sobre libertades fundamentales o las de armonización fiscal, que nunca llevarán a tener que recuperar cantidades aplicadas por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos con anterioridad a la declaración del incumplimiento del Derecho de la Unión.

Pero, en su conjunto, estas limitaciones a la autonomía tributaria foral son las mismas que se aplican a todos los Estados miembros de la Unión Europea y a las demás regiones que tengan la consideración de suficientemente autónomas a efectos de la doctrina Azores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que no implican una mayor restricción de su potestad que la que tiene, por ejemplo, la Administración General del Estado en su propio sistema tributario, lo que hace que podamos defender que los Territorios Históricos se encuentran en la misma situación que cualquier Estado miembro a estos efectos.

En decimotercer término, hay que tener presente que el incumplimiento de las obligaciones que el Derecho de la Unión Europea impone a los Estados miembros y a todas sus autoridades, incluidas las de los Territorios Históricos, en relación con la normativa sobre ayudas estatales, estará sometida al enjuiciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de los correspondientes recursos de incumplimiento, y en este ámbito, si se han dictado sentencias condenando a un Estado miembro al pago de sanciones a tanto alzado o de multas coercitivas por no ejecutar en plazo y correctamente las Decisiones de la Comisión y las sentencias del Tribunal de Justicia en materia de recuperación de ayudas estatales.

En lo que a los Territorios Históricos se refiere, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de sentencia de 13 de mayo de 2014 ha impuesto una sanción de 30 millones de euros al Reino de España por el retraso incurrido por los Territorios Históricos de Araba/Álava y de Gipuzkoa en la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios del crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones y de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación de las Normas Forales de 1996, que ha sido satisfecha por las instituciones vascas conforme a los acuerdos adoptados en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas en base a los principios de bilateralidad con el Estado y de riesgo compartido dentro del País Vasco.

En decimocuarto lugar, hay que tener presente que los procedimientos de recuperación de ayudas estatales no son procedimientos tributarios, al menos, en la regulación vigente, y el ejercicio de las potestades de la Administración en el curso de los mismos presenta características singulares derivadas de la necesidad de recuperar las ayudas de manera efectiva e inmediata, lo que puede provocar relevantes problemas

jurídicos prácticos al desarrollar esos procesos de recuperación y en la fase de control judicial de los mismos.

Por último, tenemos que concluir este apartado estableciendo el principio de que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre ayudas estatales en relación con el Concierto Económico ha situado la posición jurídica de los Territorios Históricos en un estado en el que no tienen un tratamiento más beneficioso que el que se dispensa a cualquier Estado, puesto que el Concierto Económico no coloca a los Territorios Históricos en una posición de inmunidad respecto a las normas europeas sobre ayudas estatales ni los derechos históricos de los territorios forales pueden llevarnos a una conclusión de esa naturaleza, pero tampoco les sitúa en una situación de inferioridad respecto a los demás Estados miembros porque se ha reconocido que cumplen los tres criterios de autonomía de la doctrina Azores, lo que ha permitido, en suma, un encaje adecuado de la autonomía tributaria foral que reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos en el Derecho de la Unión Europea.

PARTE IV. CONCLUSIONES.

El sistema tributario de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se incardina, como el resto del ordenamiento jurídico, en la estructura de un Estado descentralizado en lo político en atención a la autonomía de las nacionalidades y regiones, modulada en este ámbito por el reconocimiento constitucional del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, que a la vez es parte de una realidad supraestatal, que supone la cesión de soberanía de todos los Estados miembros en beneficio de las instituciones de la Unión Europea, una comunidad de Derecho, que supone la realización de una unidad económica y política entre los pueblos de Europa.

De hecho, la Unión Europea asume las competencias que le reconocen el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en base al principio de atribución y con la finalidad de constituir un mercado interior entre todos los Estados miembros de la Unión, además de estrechar lazos de cooperación entre los diferentes Estados en materias como la política exterior y de seguridad común, los asuntos de justicia e interior y el resto de políticas que se desarrollan a un nivel europeo, pero con pleno respeto a las estructuras constitucionales de los Estados miembros y teniendo siempre presente el principio de subsidiariedad, que establece que la Unión Europea solamente debe desempeñar aquellas funciones necesarias para el cumplimiento de sus fines que no puedan desarrollarse de una manera adecuada en el ámbito de los distintos Estados miembros.

Por lo tanto, es evidente que va a establecerse un esquema de relaciones entre las competencias que el Concierto Económico reconoce a las instituciones forales de los Territorios Históricos vascos y los principios y normas establecidos en el Derecho de la Unión Europea, tanto en los Tratados como en las disposiciones de Derecho derivado, que nos va a permitir determinar una serie de principios vertebradores de esa autonomía tributaria foral en el seno de la Unión Europea.

Tanto las disposiciones relativas a la armonización fiscal como las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y las normas europeas de ayudas estatales van a tener una influencia destacada en relación con el ejercicio de la autonomía normativa reconocida en el Concierto Económico a las instituciones forales, por lo que el respeto de los límites que para el ejercicio de esa autonomía implican las normas europeas va a ser esencial para construir un sistema tributario del que puedan predicarse los principios de seguridad jurídica y certeza del Derecho que se revelan como esenciales en todo ordenamiento económico.

Durante los últimos veinticinco años, la proliferación de conflictos judiciales en relación con las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos, alimentados por el déficit de protección jurisdiccional que han sufrido las mismas hasta la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, han puesto de manifiesto las tensiones que se producían entre la autonomía foral y el Derecho de la Unión Europea, colocando al Concierto Económico y a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en la tesitura de confrontar su adecuación con el Derecho de la Unión Europea, hasta el punto de haber estado en cuestión la propia supervivencia de la autonomía normativa que en materia de fiscalidad directa reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos y, por ende, uno de los elementos esenciales de este sistema de descentralización del poder tributario.

La propia evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de los órganos judiciales internos, sobre todo, después de la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, las del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 y 17 de abril de 2009 y las del Tribunal Supremo de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012, han acabado por establecer unos principios que permiten garantizar la pervivencia del régimen de Concierto Económico, como imagen reconocible del núcleo intangible de la foralidad, en el ámbito de la Unión Europea, sin merma de la aplicación de las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que resultan de aplicación en este ámbito, llevando al Concierto Económico al escenario de mayor estabilidad jurídica de toda su historia.

En el presente trabajo hemos repasado los elementos esenciales del régimen de Concierto Económico y del Derecho de la Unión Europea y hemos analizado los tres aspectos en los que podemos estructurar las relaciones fundamentales entre ambos componentes del ordenamiento jurídico: las normas de armonización fiscal establecidas en ejecución de lo dispuesto en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; las libertades fundamentales de movimiento de trabajadores, de establecimiento, de prestación de servicios y de movimiento de capitales garantizadas, respectivamente, por los artículos 45, 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; y las normas sobre ayudas estatales establecidas en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en las disposiciones del Derecho derivado que las desarrollan, ámbitos todos ellos de influencia esencial sobre la competencia tributaria de los Estados miembros.

De ese análisis, podemos establecer los siguientes principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el ámbito de la Unión Europea, que podemos agrupar en tres apartados:

A) Principios generales.

Primero.- El régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra hacen que en el ámbito del Reino de España coexistan cinco sistemas tributarios generales que, pueden situarse, en términos generales, en pie de igualdad, como consecuencia del amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que garantiza la disposición adicional primera de la Constitución, actualizados a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y del Amejoramiento y Reintegración del Régimen Foral de Navarra.

Segundo.- El Reino de España se ha incorporado a la Unión Europea, y fruto de esta incorporación, articulada de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 93 de la Constitución, se han cedido determinadas competencias a las instituciones de la Unión Europea y se ha incorporado a nuestro ordenamiento jurídico un ordenamiento jurídico supranacional, formado por el Derecho originario, contenido en lo fundamental en el Tratado de la Unión Europea y en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y el Derecho derivado, producido por las instituciones creadas en los Tratados, el cual goza de primacía respecto al ordenamiento jurídico interno.

Tercero.- Las relaciones entre los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración General del Estado y las del conjunto de las Administraciones del Estado español con las instituciones de la Unión Europea se basan en el principio de competencia, en virtud del cual no se establece una jerarquía entre los diferentes ordenamientos en función de la autoridad de la que emanen las distintas disposiciones, sino una ordenación de las disposiciones en la que es preciso considerar, en primer término, a quién corresponde la competencia y, una vez determinada esa cuestión, en segundo término, será aplicable la regulación del nivel institucional que corresponda con preferencia y exclusión de todas las demás.

Cuarto.- Tanto la organización territorial del Estado, incluida la especificidad de los territorios forales derivada de la disposición adicional primera de la Constitución, como la articulación de las relaciones entre la Unión Europea y sus Estados miembros, se basan en la intersección de dos pulsiones en clara contradicción: por un lado, la autonomía que se reconoce a las instancias de ámbito inferior; y por otro lado, los condicionantes de unidad y armonización sobre los que se asientan las instituciones de ámbito superior; principios ambos que se encuentran en constante contradicción, y cuya intersección va a dar lugar al punto de equilibrio en el que se neutralicen.

Quinto.- El régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece unos principios en virtud de los que la autonomía que se reconoce a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario se ve limitada por su sometimiento a lo dispuesto en los tratados y acuerdos internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento español y a las normas de armonización dictadas por la Unión Europea. En garantía de la intangibilidad de las competencias forales, el Estado arbitrará los mecanismos precisos para la colaboración de las instituciones vascas en la elaboración de los tratados y acuerdos internacionales que tengan incidencia sobre el régimen de Concierto Económico.

Sexto.- El cumplimiento del Derecho de la Unión Europea queda confiado a la vigilancia que realiza la Comisión Europea y a la superior autoridad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien, mediante la resolución de recursos de incumplimiento y de cuestiones prejudiciales, establece la manera en la que debe interpretarse el Derecho de la Unión de manera uniforme en todo su territorio, por lo que obliga directamente a los Territorios Históricos en el ejercicio de sus competencias.

Séptimo.- La fiscalidad directa es una competencia de los Estados miembros, y dentro de ellos, de las instituciones a las que su ordenamiento constitucional les haya reconocido la competencia para regular esta materia, pero también es importante destacar que el ejercicio de esa competencia debe realizarse con pleno respeto a las disposiciones establecidas en los Tratados, y en particular, a las libertades fundamentales y a las normas sobre ayudas estatales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Octavo.- No son compatibles con el Tratado las normativas de los Estados miembros que supongan una restricción injustificada al ejercicio de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, bien sea porque otorguen un trato discriminatorio a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que ejerzan una libertad fundamental, bien porque nos encontremos con restricciones indirectas, no discriminatorias, pero que hagan menos interesante o menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, siendo muy relevante en todos los supuestos el principio de igualdad de trato cuando los contribuyentes afectados se encuentran en una situación comparable, salvo que se encuentren justificadas establecidas en el Tratado o por razones imperiosas de interés general, siempre que la restricción sea adecuada para conseguir esos fines y respete el principio de proporcionalidad.

Noveno.- No son compatibles, con carácter general, con el mercado interior las normativas y las prácticas administrativas de los Estados miembros que cumplan

acumuladamente todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es decir, que constituya una ventaja, imputable al Estado y financiada con cargo a fondos públicos, que distorsione la competencia y afecte o pueda afectar a los intercambios entre los Estados miembros y que sea selectiva en el sentido de afectar a determinadas empresas o a determinadas producciones, siendo la selectividad el criterio más importante por cuanto es el que más aristas plantea de cara a su apreciación y porque se opone al concepto de normal general, que siempre está exonerada del carácter de ayuda estatal.

Décimo.- El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece una serie de supuestos y habilitan al Consejo y a la Comisión para que desarrollen otros en los que las ayudas estatales pueden considerarse compatibles con el mercado interior porque persiguen otros objetivos de interés público e importancia europea que justifican su admisión, y atribuye a la Comisión una serie de facultades para el examen y control permanente de los regímenes de ayudas estatales de los Estados miembros, entre las que se encuentran las de ordenar la supresión de las ayudas que no sean compatibles con el mercado interior, examinar los proyectos de ayudas que están obligados a notificar los Estados miembros antes de ponerlos en práctica, so pena de incurrir en ilegalidad de las medidas, y en este último caso, incluso, ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios.

Decimoprimer.- Si las autoridades de un Estado miembro entienden que una medida es una norma general, lo normal es que la ejecuten sin comunicarla a la Comisión Europea, pero si luego ella aprecia que tiene ese carácter, nos encontraremos automáticamente con una ayuda ejecutada ilegalmente y el proceso que se desarrolle por parte de la Comisión, que goza de autotutela declarativa y ejecutiva a estos efectos, sometida posteriormente al control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no solamente puede llevar a determinar que se suprima esa medida, sino también a ordenar la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios con cargo a ella.

B) Principios en relación con el régimen de Concierto Económico.

Primero.- El aspecto más crítico a analizar es el que tiene que ver con el propio régimen de Concierto Económico, puesto que si el reparto de competencias establecido en el Concierto Económico plantea problemas en relación con algunas de esas disposiciones del Derecho de la Unión Europea, la cuestión va a revestir una gravedad específica en la medida en que se va a cuestionar la conformidad con el ordenamiento de la Unión Europea de la propia articulación constitucional del reparto de competencias dentro del Estado español, y lo que es más importante, si pone en cuestión la pervivencia del propio régimen de Concierto Económico estaría afectando a un elemento esencial

del núcleo intangible de la foralidad, en abierta contradicción con nuestro ordenamiento constitucional.

Segundo.- La armonización fiscal establecida en el Derecho derivado no tiene una influencia directa en el régimen de Concierto Económico en sí mismo considerado, en el sentido de que no va a modular el reparto de competencias establecido dentro del Reino de España entre las diferentes autoridades tributarias, puesto que esa descentralización del poder tributario no tiene relación directa con las normas que derivan de las directivas o reglamentos que aprueben las instituciones de la Unión Europea en el ámbito de la armonización fiscal, que limitarán la competencia de las autoridades correspondientes de los Estados miembros, pero solamente en relación con el fondo de la regulación que realice cada institución, sin que tenga relevancia a estos efectos cuáles son los puntos de conexión establecidos para el reparto de competencias fiscales.

Tercero.- Los problemas que pueden plantearse entre el régimen de Concierto Económico y las libertades fundamentales derivan de los diferentes criterios que puede establecer el Concierto al atribuir competencias normativas sobre los residentes y los no residentes en relación con cada una de las figuras tributarias, siendo, por lo tanto, muy relevante que los criterios que se utilicen sean los mismos, o lo más parecidos posible, al atribuir competencia sobre la regulación de los residentes y los no residentes, aspecto éste que ha evolucionado de manera notable desde una reserva exclusiva de la competencia sobre los no residentes para la Administración del Estado hasta un escenario actual en el que prácticamente se ha equiparado la competencia foral respecto de unos y otros.

Cuarto.- Una restricción al ejercicio de una libertad fundamental que derive de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico nunca va a poder entenderse justificada por imperiosas razones de interés general, ni, en particular, por la coherencia del sistema fiscal, porque el vínculo directo que exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea entre la restricción y el objetivo de interés general tiene que tener relación con la situación del contribuyente, lo que no se produce en estos supuestos.

Quinto.- La limitación que pueden representar las libertades fundamentales en este ámbito en relación con la autonomía normativa de los Territorios Históricos no es tal, en la medida en que no es el ejercicio de las competencias normativas que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos el que produce la restricción a la libertad fundamental de que se trate, sino el propio esquema de reparto de competencias establecido en el Concierto Económico entre contribuyentes residentes y no residentes.

Sexto.- La relación entre el Concierto Económico y la normativa de ayudas estatales tiene que ver con la apreciación del concepto de selectividad regional, un concepto que se entendía en un primer momento por parte de la Comisión Europea como predicable de toda medida que se aplicara en una parte de un Estado miembro, puesto que no resultaba de aplicación a todas las empresas sometidas a la regulación de ese Estado, que era el término de comparación para determinar la selectividad, hasta que la sentencia Azores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea determinó que el análisis de la selectividad regional en el ámbito fiscal es más complejo, concluyendo que existen tres posibles escenarios a tomar en consideración: el modelo centralista, el de descentralización simétrica y el de descentralización asimétrica, en el que deben cumplirse tres requisitos de autonomía para que no estemos en presencia de ayudas estatales por selectividad regional.

Séptimo.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y el Tribunal Supremo han determinado que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos cumplen los tres requisitos de autonomía de la sentencia Azores y, por tanto, son el ámbito de comparación a efectos de selectividad regional, lo que hace que se ha garantizado la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con las normas europeas de ayudas estatales en este sentido.

Octavo.- Dado que el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Territorios Históricos se consideran el ámbito de comparación respecto al resto del Estado, internamente las diferencias entre los tres Territorios Históricos se corresponden con el segundo escenario de la sentencia Azores (descentralización simétrica) y nunca serían relevantes a efectos de selectividad regional por no existir un régimen común de tributación en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Noveno.- Tras la aplicación de la doctrina Azores a los Territorios Históricos vascos se ha superado la línea jurisprudencial interna en virtud de la que el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas estatales implicaba automáticamente que se habían transgredido las normas de armonización establecidas en el Concierto Económico, lo que conllevaba la nulidad de las disposiciones forales correspondientes. Ahora, los órganos encargados del enjuiciamiento de la normativa foral deben analizar ineludiblemente si, conforme a criterios de Derecho interno, se han sobrepasado los límites derivados de las normas de armonización del Concierto Económico, sin poder eludir ese difícil trámite, y solo cuando se hayan superado, podrá acudir al Derecho de la Unión Europea; pero eso resta importancia a la selectividad regional como límite a la autonomía tributaria foral en la medida en que si ya se ha acreditado una vulneración de las normas de armonización del Concierto Económico, la

nulidad de la normativa foral será consecuencia de ese extremo, sin necesidad de análisis ulteriores.

C) Principios en relación con las Normas Forales fiscales.

Primero.- Las contradicciones entre las Normas Forales fiscales y el Derecho de la Unión Europea plantean una problemática de intensidad menor porque simplemente requieren que las Juntas Generales adapten su regulación para que sea respetuosa con el Derecho de la Unión, como tiene que hacer cualquier Estado miembro, sin que ello implique cuestionamiento alguno del propio régimen de Concierto Económico.

Segundo.- El alcance del Derecho de la Unión Europea desde la perspectiva del Derecho derivado dictado con la finalidad de la armonización fiscal de los Estados miembros depende del propio alcance de la autonomía normativa que el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos en cada figura impositiva o en cada ámbito de lo tributario, desde la irrelevancia en las cuestiones sustantivas de los tributos concertados de normativa común hasta la máxima influencia en los impuestos concertados de normativa autónoma y en las normas generales y de procedimiento.

Tercero.- Los Territorios Históricos vascos se encuentran en la misma situación que cualquier Estado miembro o que cualquier autoridad de cualquier Estado miembro cuando desarrollan sus competencias en relación con el ejercicio de las libertades fundamentales, porque deben respetarlo y no restringirlo injustificada o desproporcionadamente, quedando la solución a los problemas de compatibilidad de las Normas Forales fiscales con las libertades fundamentales, exclusivamente, en manos de las instituciones forales.

Cuarto.- El respeto a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sí supone una limitación al ejercicio de la autonomía normativa de los Territorios Históricos, de la misma intensidad que la que sufren todos los Estados miembros de la Unión Europea, y por lo tanto, el adecuado respeto a los principios generales establecidos en el Concierto Económico obliga a los Territorios Históricos a no adoptar medidas que puedan suponer una restricción injustificada a las libertades fundamentales, o a modificar las medidas que resulten como tales.

Quinto.- En materia de ayudas estatales, hay que prestar atención, fundamentalmente, a los supuestos de selectividad material, para lo que es preciso identificar cuál es en cada caso el régimen normal de tributación, conceptuar la medida que se esté analizando como una excepción a ese régimen normal de tributación y, en último extremo, descartar que esa excepción esté justificada por la naturaleza o la

economía del sistema fiscal. En caso de que una medida fiscal foral se considere ayuda estatal, resultarán de aplicación las normas de procedimiento establecidas en el Tratado, pero, en su conjunto, estas limitaciones a la autonomía tributaria foral son las mismas que se aplican a todos los Estados miembros de la Unión Europea por lo que no implican una mayor restricción de su potestad.

Sexto.- El incumplimiento de las obligaciones que el Derecho de la Unión Europea impone a los Estados miembros y a todas sus autoridades, incluidas las de los Territorios Históricos, en relación con la normativa sobre ayudas estatales, estará sometida al enjuiciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por medio de los correspondientes recursos de incumplimiento, incluidas las posibles sanciones a tanto alzado o multas coercitivas por no ejecutar en plazo y correctamente las Decisiones de la Comisión y las sentencias del Tribunal de Justicia en materia de recuperación de ayudas estatales.

Séptimo.- Los procedimientos de recuperación de ayudas estatales no son procedimientos tributarios, al menos, en la regulación vigente, y el ejercicio de las potestades de la Administración en el curso de los mismos presenta características singulares derivadas de la necesidad de recuperar las ayudas de manera efectiva e inmediata, lo que puede provocar relevantes problemas jurídicos prácticos al desarrollar esos procesos de recuperación y en la fase de control judicial de los mismos.

Octavo.- Los Territorios Históricos no tienen un tratamiento en esta materia más beneficioso que el que se dispensa a cualquier Estado, puesto que el Concierto Económico no coloca a los Territorios Históricos en una posición de inmunidad respecto a las normas europeas sobre ayudas estatales ni los derechos históricos de los territorios forales pueden llevarnos a una conclusión de esa naturaleza, pero tampoco se encuentran en una situación de inferioridad respecto a los demás Estados miembros.

D) Cuestiones abiertas.

No quiero concluir este trabajo sin hacer mención a las que, a mi juicio, son las tres principales cuestiones que permanecen abiertas en este momento en relación con la vertebración de la autonomía tributaria foral que reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos vascos en el ámbito del Derecho de la Unión Europea.

Por un lado, es evidente que no se ha llegado a una solución óptima en relación con la participación de representantes de las Haciendas Forales en las delegaciones españolas que participan en los foros internacionales, de la Unión Europea o de otros organismos, y en los acuerdos o tratados internacionales con incidencia en el Concierto

Económico, puesto que ni se ha reconocido su participación en los foros políticos donde se adoptan las decisiones ni se ha completado adecuadamente su participación en todos los ámbitos en los que resulta procedente, como por otra parte, resulta obligado de conformidad con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico vigente.

La singularidad del Concierto Económico y de los derechos históricos de los territorios forales demanda una participación plena en ese tipo de procesos de elaboración de los acuerdos internacionales y de las decisiones de la Unión Europea que van a tener que aplicarse dentro de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, pues ello supondría asumir plenamente el esquema de reparto de competencias establecido en la disposición adicional primera de la Constitución, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y las demás disposiciones integrantes del bloque de la constitucionalidad, lo que determinaría ciertamente que se lograra un equilibrio adecuado entre los principios de unidad y autonomía, verdadero eje nuclear de la estructura institucional del Estado, en particular en este ámbito.

En segundo término, están pendientes de resolución ante el Tribunal Constitucional los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, y la sentencia que resulte de los mismos tendrá una relevancia de primer orden para la seguridad y estabilidad jurídica del régimen de Concierto Económico y de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos dictados en ejercicio de las competencias reconocidas en el mismo, puesto que es una exigencia ineludible de la asunción del reparto de competencias resultante de nuestro actual régimen jurídico-político que se supere definitivamente el déficit de protección jurisdiccional de las Normas Forales fiscales.

En cualquier caso, esta incertidumbre tiene una relevancia menor, más de índole práctico que de razón sustantiva, puesto que el pleno encaje del Concierto Económico en el Derecho de la Unión Europea ha sido establecido de una manera clara y definitiva a partir de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 y de 17 de abril de 2009 y del Tribunal Supremo de 30 de marzo y 3 y 4 de abril de 2012.

Pero lo que sí es evidente es que la reducción de la litigiosidad judicial en relación con las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos vascos es una demanda de una sociedad democrática madura, en la que no se permite que se utilice la estabilidad y la seguridad jurídica del ordenamiento de los vecinos como moneda de cambio para perseguir otro tipo de finalidades económicas o políticas, como ha venido sucediendo.

Y la tercera y última cuestión abierta en relación con el Concierto Económico y su encaje dentro de la Unión Europea tiene que ver con el proceso de reflexión que se ha abierto en relación con la estructura institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de sus Territorios Históricos y de sus entidades locales, y con las propuestas para la reformulación de la misma, que vemos que proliferan al calor de posicionamientos políticos concretos sobre el modelo de País que queremos tener y que muchas veces se escudan en argumentos utilitaristas relacionados con duplicidades e ineficiencias administrativas en tiempos de dificultades económicas.

Es evidente que algunas propuestas de modificación de la estructura institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco requerirían una nueva actualización de los derechos históricos de los territorios forales, con una más que probable necesidad de que se produjera una reforma del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y los demás instrumentos jurídicos básicos de nuestro ordenamiento jurídico, en la que se debería proceder a lograr un adecuado equilibrio entre los diferentes intereses y derechos que resultarían afectados.

Pero lo más relevante desde mi punto de vista es que, tras las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y Tribunal Supremo que hemos mencionado, nuestro actual modelo de articulación institucional del País ha obtenido el pleno respaldo de todos esos órganos jurisdiccionales en cuanto a su adecuación a los principios del Derecho de la Unión Europea, y en particular, a los criterios establecidos en la doctrina Azores, lo que ha posibilitado que nuestros sistemas tributarios sean equiparables a los de cualquier Estado miembro de la Unión, y cualquier reforma o modificación del mismo debería articularse de forma que el modelo resultante cumpla de igual manera todos los criterios precisos para mantener que las instituciones vascas desempeñan un papel determinante del medio político y económico en el que operan las empresas.

Y una vez más, aquí, también, nos encontraremos con la pulsión entre la unidad y la diversidad, entre la armonización y la autonomía, y con la necesidad de encontrar un adecuado punto de equilibrio, como el que se ha logrado establecer entre la autonomía tributaria foral y la participación en la Unión Europea.

Bilbao, en el solsticio de verano de 2015.

BIBLIOGRAFÍA

AA. VV. **25 años de financiación autonómica**, Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, Santander, 2005.

AA. VV. **A Decade of Case Law: Essays in honour of the 10th anniversary of the Leiden Adv LLM in International Tax Law**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008.

AA. VV. **Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco**, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

AA. VV. **Concierto y Convenio Económico: jornadas de estudio**, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 2002.

AA. VV. **Congreso Internacional. Concierto Económico vasco y Europa**, Ad Concordiam, Bilbao, 2007.

AA. VV. **Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea**, CISS, Valencia, 2012.

AA. VV. **El blindaje de las Normas Forales fiscales**, Iustel, Madrid, 2011.

AA. VV. **El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas**, Instituto de Derecho Público, Madrid, 2010.

AA. VV. **Federalismo Fiscal y Europa**, Parlamento Vasco, Vitoria-Gasteiz, 2008.

AA. VV. **Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market. Past and future**, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2011.

AA. VV. **Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro**, Ad Concordiam, Bilbao, 2012.

AA. VV. **La revisión del régimen común de financiación autonómica**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

AA. VV. **Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco**, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

AA. VV. **Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco**, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, Bilbao, 2001.

AA. VV. **The EC Interest Savings Directive**. *EATLP Annual Congress*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2015.

AGIRREAZKUENAGA, J. **Vizcaya en el siglo XIX: las finanzas públicas de un Estado emergente**, Universidad del País Vasco, Leioa, 1987.

ALCEDO MONEO, M. **La identidad pactada: primer proceso estatutario y Concierto Económico 1981**, Ad Concordiam, Bilbao, 2007.

ALLI ARANGUREN, J.C. **Los convenios económicos entre Navarra y el Estado: de la soberanía a la autonomía armonizada**, Premio Martín de Azpilicueta 2009, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2010.

ALMUDÍ CID, J.M. "La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

ALONSO ARCE, I. "¿Dónde estamos en la cruzada judicial contra la autonomía normativa de los Territorios Históricos en relación con el impuesto sobre sociedades?", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, diciembre, 2007.

ALONSO ARCE, I. "¿Se puede aplicar la ley de armonización para que los tres territorios históricos tengan el mismo tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades?", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, mayo, 2007.

ALONSO ARCE, I. "Celebrando su 130 cumpleaños en Luxemburgo", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, abril, 2008.

ALONSO ARCE, I. "Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2002.

ALONSO ARCE, I. "El Tribunal Supremo rectifica de nuevo su doctrina sobre las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, agosto, 2008.

ALONSO ARCE, I. "La Abogada General del Tribunal de Luxemburgo respalda el Concierto", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, junio, 2008.

ALONSO ARCE, I. "La autonomía total de los Territorios Históricos según la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, julio, 2008.

ALONSO ARCE, I. "La deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Impuesto sobre Sociedades", *Fórum Fiscal*, núm. 208, 2015.

ALONSO ARCE, I. "La estabilidad presupuestaria en el contexto del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013.

ALONSO ARCE, I. "La evolución de la jurisprudencia comunitaria en materia de restricciones fiscales a la libertad de establecimiento", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, julio, 2006.

ALONSO ARCE, I. "La importancia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, octubre-noviembre, 2006.

ALONSO ARCE, I. "La inexistencia de vía arbitral para los conflictos entre un Territorio Histórico y la Comunidad Foral de Navarra", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, abril, 2013.

ALONSO ARCE, I. "La luz al final del túnel. A propósito de las Conclusiones de la Abogada General del Tribunal de Luxemburgo Sra. Kokott de 8 de mayo de 2008", *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 35, 2008.

ALONSO ARCE, I. "La naturaleza jurídica de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y su posición en el ordenamiento jurídico", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, septiembre, 1998.

ALONSO ARCE, I. "La normativa tributaria general y el Concierto Económico", *Fórum Fiscal*, núm. 206, 2015.

ALONSO ARCE, I. "Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia", *Ekonomiaz, revista vasca de economía*, núm. 61, 2006.

ALONSO ARCE, I. "Más sobre la inexistencia de vía arbitral para los conflictos entre un Territorio Histórico y la Comunidad Foral de Navarra: a propósito de la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 22 de febrero de 2013", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, mayo, 2013.

ALONSO ARCE, I. "Nuestro Derecho Tributario Foral después de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm. 17, 2009.

ALONSO ARCE, I. "Primera cita de la fiscalidad vasca en Luxemburgo", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, febrero, 2008.

ALONSO ARCE, I. "Una crónica del Concierto Económico (1981-2005): defensa de nuestros derechos históricos", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm. 8, 2005.

ALONSO ARCE, I. "Una sentencia inoportuna y desafortunada...", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 673, 2005.

ALONSO ARCE, I. "Y llega la gran cita de la fiscalidad vasca en Luxemburgo", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, marzo, 2008.

ALONSO ARCE, I. **El Concierto Económico en Europa: el equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro**, Premio Jesús María de Leizaola 2009, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2010.

ALONSO ARCE, I. **El respaldo europeo al Concierto Económico vasco: análisis comparativo de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de diciembre de 2008 respecto a diversos recursos contra la normativa foral de Bizkaia del Impuesto sobre Sociedades**, Academia Vasca de Derecho, Bilbao, 2009.

ALONSO ARCE, I. **La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco**, Cuadernos de Arazandi Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, 2003.

ALONSO OLEA, E.J. **Continuidades y discontinuidades de la administración provincial en el País Vasco (1839-1978): una "esencia" de los derechos históricos**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1999.

ALONSO OLEA, E.J. **El Concierto Económico (1878-1937): orígenes y formación de un derecho histórico**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1995.

ARANBURU URTASUN, M. **Provincias exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)**, Fundación para el estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, Donostia, 2005.

ARDOLINO, D. "The European Court of Justice gives the first indications on territorial selectivity in the field of State aid", *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2, 2007.

ARLUCEA RUIZ, E. **La descentralización política de la Comunidad Autónoma Vasca**, Versión Editora, Bilbao, 2003.

ARMESTO, D. "The E.C.J.'s judgement regarding the tax autonomy of the Basque Country", *European Taxation*, núm. 1, 2009.

BALZA AGUILERA, J. "La competencia foral de tutela financiera sobre las Corporaciones Locales en el marco de la normativa sobre estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013.

BARBERO, M. "Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato", *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2007.

BARBERO, M. y ANTONINI, L. "Diritto tributario comunitario e comparato - Aiuti di Stato Decisione 2003/442/CE - Misure fiscali adottate da una collettività regionale o territoriale - Persone fisiche e giuridiche residenti nell'Azorre - Riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito - Carattere selecttivo - Giustificazione in base alla natura ad alla struttura del sistema fiscale - Compatibilità con el mercato comune - Esclusione (Corte di Giustizia delle Comunità Europee, Grande Sezione, 6 settembre 2006, causa C-88/03)", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, núm. 3, 2006.

BENGOETXEA CABALLERO, J. **La jurisprudencia Islas Azores y la fiscalidad foral**, Azpilicueta, Donostia, 2010.

BIELESZ, H. "Judgment of 11 September 2008 in Joined Cases C-428/06 to C-434/06, *European State Aid Law Quarterly*, núm. 3, 2009.

BIZIOLI, G. y SACCHETTO, C. **Tax Aspects of Fiscal Federalism: A Comparative Analysis**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2011.

BROKELIND, C. **Towards a homogeneous E.C. Direct Tax Law**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. "Exit taxes: un análisis a partir de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. "La Teoría de L'Acte Clair y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (I)", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2007.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. "La Teoría de L'Acte Clair y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (y II)", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2007.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "Ayudas de Estado y concierto económico: ¿el Tribunal Supremo rectifica su postura tras el asunto Azores?", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2008.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "El artículo 149.1.18.^a de la Constitución: un límite importante a la capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 99-100, 2014.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de estado ilegales", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. "La participación de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones fiscales a nivel comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. "Autonomía financiera de las CCAA vs. Derecho Comunitario: La doctrina del TJCE en el caso Azores", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2007.

CEBRIÁN APAOLAZA, M.L. **Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1994.

CELAYA IBARRA, A. **Así nació Bizkaia. De Arrigorriaga al fundador de Bilbao**, Academia Vasca de Derecho, Bilbao, 2006.

CELAYA IBARRA, A. **Señores de Bizkaia: de Don Diego López de Haro V a Isabel la Católica**, Academia Vasca de Derecho, Bilbao, 2005.

CHALMERS, D., DAVIES, G. y MONTI, G. **European Union Law**, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.

CORCUERA ATIENZA, J. y GARCÍA HERRERA, M.A. **La constitucionalización de los derechos históricos**, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

COUTRELIS, N. y CAUSSANEL, S. "Aides d'État existantes ou nouvelles: comment on peut en créer ou passer de l'une à l'autre sans (presque) le vouloir", *Revue Lamy Droit des Affaires*, núm. 57, 2011.

CROIZIER, I. "Le principe de confiance légitime dans la jurisprudence communautaire relative aux aides d'État", **Le droit de l'Union européenne en principes: liber amicorum en l'honneur de Jean Raux**, Apogée, Rennes, 2006.

DA CRUZ VILAÇA, J.L. "Regional Selectivity and State aid: the Azores Case", *New developments in European State aid law*, Lexxion, Berlin, 2006.

DASHWOOD, A., DOUGAN, M., RODGER, B., SPAVENTA, E. y WYATT, D. **European Union Law**, Hart Publishing, Oxford, 2011.

DE ALZOLA, P. **Régimen administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y Guipúzcoa**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2008.

DE ESTECHA Y MARTÍNEZ, J.M. **Régimen político y administrativo de las Provincias Vasco Navarras**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997.

DE GALÍNDEZ, J. **El Derecho vasco**, Academia Vasca de Derecho, Bilbao, 2008.

DE LA HUCHA CELADOR, F. **El régimen jurídico del Concierto Económico**, Ad Concordiam, Bilbao, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. **El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra**, Fundación para el estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, Donostia, 2012.

DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, T. **Unidad económica y descentralización política**, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.

DE VICARIO Y PEÑA, N. **Fiat lux: monografía sobre tributación comparada de Vasconia y de otras provincias españolas**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2000.

DE VICARIO Y PEÑA, N. **Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997.

DEL BURGO, J.I. **Cánovas y los Conciertos económicos: agonía, muerte y resurrección de los fueros vascos**, Laocoonte, Pamplona, 2010.

DERENNE, J. "Caractère sélectif de mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale", *Concurrences: revue des droits de la concurrence*, núm. 4, 2008.

DERENNE, J. "L'appréciation de la sélectivité d'une mesure doit se faire selon un cadre de référence régional si la mesure a été adoptée par une autorité infra étatique suffisamment autonome", *Concurrences: revue des droits de la concurrence*, núm. 4, 2006.

DI BUCCI, V. "Some Brief Comments on the Court's Judgment in Case C-88/03, Portugal v. Commission (Azores)", *New developments in European State aid law*, Lexxion, Berlin, 2006.

DÍAZ ABAD, N. "La fiscalidad de Gibraltar a examen", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 41, 2012.

DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA. **Información sobre la Hacienda Provincial (1913)**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2001.

DOUMA, S. **Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2011.

ENGLISCH, J. **Curbing 'Abusive' International Tax Planning Under EU Law: The Case of the Merger Directive**, CISS, Valencia, 2012.

ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L. "En defensa del "blindaje" de las Normas Forales tributarias", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, junio, 2008.

FALCÓN Y TELLA, R. "El régimen de concierto o convenio, la prohibición de Ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008.

FALCÓN Y TELLA, R. "Las Normas Forales y la prohibición de ayudas de Estado: inexistencia de selectividad regional (STJCE 11 septiembre 2008)", *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2008.

GARCÍA GUIJO, L. "El análisis de selectividad en las ayudas de Estado de naturaleza fiscal tras la Sentencia Gibraltar (asuntos C-106/09P y C-107/09P) y sus implicaciones en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163, 2014.

GARCÍA NOVOA, C. "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas de España", *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. 1, 2006.

GARCÍA PRATS, F.A. **Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario**, Tecnos, Madrid, 2002.

GASCUE, F. **El Concierto Económico con el Estado**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2003.

GIMÉNEZ MONTERO, A. **Federalismo fiscal. Teoría y práctica**, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003.

GIRÓN REGUERA, E. **La financiación autonómica del sistema constitucional español**, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2003.

GOMETZ, G. **La certeza jurídica como previsibilidad**, Marcial Pons, Madrid, 2012.

GONZÁLEZ DE ZÁRATE LORENTE, R. "El control por el Tribunal Constitucional de las Normas Forales fiscales", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 167, 2014.

GONZÁLEZ LÓPEZ, A. "La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en el CE", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 92, 2012.

HERRERA MOLINA, P.M. y VILLAR EZCURRA, M. "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa", **Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega**, Lex Nova, Valladolid, 2005.

HERRERO DE MIÑÓN, M. **Derechos históricos y Constitución**, Taurus, Madrid, 1998.

HERRERO DE MIÑÓN, M. y LLUCH, E. **Derechos históricos y constitucionalismo útil**, Crítica, Barcelona, 2001.

HINAREJOS PARGA, A. "La crisis de la zona euro y los límites constitucionales a la integración fiscal", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013.

IDOT, L. "Mesures adoptées par des communautés infra-étatiques et condition de sélectivité", *Europe*, núm. 378, 2008.

ISENBAERT, M. **EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. "De "Lasteyrie" a "Comisión c. España": ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los "exit taxes" de los Estados miembros?", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 47, 2013.

LAFARGA, A. **Concierto Económico: noticias, opiniones, comentarios históricos, económicos y jurídicos**, Editorial Maves, Bilbao, 1975.

LARRAZÁBAL BASAÑEZ, S. "Los retos del Concierto Económico Vasco tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm 17, 2009.

LARRAZÁBAL BASAÑEZ, S. **Contribución a una teoría de los derechos históricos vascos**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1997.

LARRAZÁBAL BASAÑEZ, S. **Derecho público de los territorios forales: de los orígenes a la abolición foral**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2004.

LENAERTS, K. **The law of the European Union and the exercise by regions of their tax powers**, Conferencia pronunciada en Amberes, 2010.

LOJENDIO, I.M. **La disposición adicional primera de la Concierto Económico**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1988.

LÓPEZ ATXURRA, R. **La administración fiscal del Señorío de Vizcaya (1630-1804)**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1999.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. **La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho comunitario**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. **Crisis y renovación del Concierto Económico**, Ad Concordiam, Bilbao, 2005.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. "Incidencia de la reserva al Tribunal Constitucional del control sobre las normas forales fiscales en los procedimientos contenciosos-administrativos en curso", **El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional: retos y desafíos**, Universidad de Deusto, Bilbao, 2012.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. "La garantía jurisdiccional del Concierto Económico", **JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho**, núm 17, 2009.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. **La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del estado**, Conferencia pronunciada en el Seminario sobre la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Madrid, 2010.

MAGRANER MORENO, F.J. **La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

MANZANO SILVA, M.E. "Concierto Económico y ayudas estatales (las conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott del 8 de mayo de 2008)", **Quincena Fiscal**, núm. 15-16, 2008.

MARCOS MARTÍN, T. "Control de la UE sobre la fiscalidad vasca: la necesidad de recuperar las ayudas públicas en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", **Cuadernos de la Fundación Giménez Abad**, núm. 2, 2011.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", **Noticias de la Unión Europea**, núm. 324, 2012.

MARTÍN JMÉNEZ, A.J. "La prohibición de ayudas de estado y los impuestos directos: ¿evolución, revolución, ... o, simplemente, intervención?", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "El régimen fiscal del mecenazgo en el País Vasco desde una perspectiva comunitaria: hacia un nuevo modelo transfronterizo", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, enero, 2011.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Fiscal state aid: lights and shadows in the 2013 commission decision on the Spanish tax lease system", *European Taxation*, núm. 2-3, 2015.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUI 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Las conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia europeo en asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el asunto Gibraltar (2011)", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, mayo, 2012.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. **Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco**, Premio Jesús María de Leizaola 2013, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.G. "Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: el Sistema español de arrendamiento financiero (I)", *Fórum Fiscal*, núm. 197, 2014.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.G. "Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: el Sistema español de arrendamiento financiero (II)", *Fórum Fiscal*, núm. 198, 2014.

MARTÍNEZ ETXEBERRIA, G. **La defensa jurídica de un derecho histórico paradigmático: el Concierto Económico vasco**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2014.

MATA SIERRA, M.T. "Las limitaciones impuestas por la Unión Europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de las ayudas fiscales", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163, 2014.

MAYER, S. **Formulary apportionment for the Internal Market**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2009.

MERINO JARA, I. "A vueltas con las ayudas de Estado de carácter fiscal", *Fórum Fiscal de Araba*, octubre-noviembre, 2007.

MERINO JARA, I. "Aproximación a los recursos financieros de la Hacienda General del País Vasco", **Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

MERINO JARA, I. "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental", *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 47, 2014.

MERINO JARA, I. "Las ayudas de estado y el Concierto Económico", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, 2005.

MORENO GONZÁLEZ, S. "Intercambio de información tributaria y Haciendas Forales: dimensión internacional, europea e interna", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

MORENO GONZÁLEZ, S. "La recuperación de las ayudas de estado de carácter tributario, panorama actual y propuestas de futuro", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2015.

MUGURUZA ARRESE, J. **The Arbitration Jury as a strengthening element in the Institution of the Economic Agreement**, Centros de Estudios Vascos de la Universidad de Nevada en Reno, Reno, 2014.

MUGURUZA ARRESE, J. y ATXABAL RADA, A. **Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía**, Ad Concordiam, Bilbao, 2006.

MULEIRO PARADA, L.M. "La autonomía del País Vasco y Gibraltar para reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades", *Fórum Fiscal de Gipuzkoa*, agosto-septiembre, 2010.

NICOLAIDES, P. "The Boundaries of Tax Autonomy. Comments on the Opinion of A-G Geelhoed on Case C-88/03, Portuguese Republic v. European Commission", *European State Aid Law Quarterly*, núm. 1, 2006.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Las normas forales tienen cabida en Europa: sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11-09-2008", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2008.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, OCDE, París, 2006.

PALAO TABOADA, C. "Ayudas de estado y competencia fiscal dañina", *Fórum Fiscal de Bizkaia*, diciembre, 2008.

PALAO TABOADA, C. "La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales fiscales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 370, 2014.

PALAO TABOADA, C. "State aid and autonomous regions: the E.C.J.'s ruling in the Basque Country Case", *Bulletin for International Taxation*, núm. 5-6, 2009.

PAULA DOURADO, A. y DA PALMA BORGES, R. **The acte clair in E.C. Direct Tax Law**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008.

PEETERS, B. "The Repartition of Tax Powers in Federal States Within the Context of the European Union", *EC Tax Review*, núm. 3, 2012.

PÉREZ ARRAIZ, J. **El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1994.

PÉREZ BERNABEU, B. "El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de estado (aplicación en relación con las medidas forales fiscales)", *Crónica Tributaria*, núm. 138, 2011.

PÉREZ BERNABEU, B. "R&D&I tax incentives in the European Union and state aid rules", *European Taxation*, núm. 5, 2014.

PÉREZ BERNABEU, B. **La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y procedimiento**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.

PÉREZ RIVARÉS, J.A. "La aplicación del Derecho de la Unión Europea sobre ayudas estatales por los Tribunales nacionales", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 16, 2012.

PÉREZ RIVARÉS, J.A. "Los efectos jurídicos de las directrices de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado", *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 21, 2011.

PIERNAS LÓPEZ, J.J. "Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio financiero", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 324, 2012.

RIBES RIBES, A. "La problemática de los "exit taxes" en la Unión Europea", **Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Prof. Dr. D. Javier Lasarte Álvarez**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

RODRÍGUEZ CUIEL, J. "De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades infraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, 'Azores')", *Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia*, núm. 245, 2006.

RUBÍ CASSINELLO, J.G. "El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm 17, 2009.

RUBÍ CASSINELLO, J.G. "El encaje del Concierto Económico en el nuevo orden tributario internacional", *Boletín de Estudios Económicos de la Universidad Comercial de Deusto*, núm. 201, 2010.

RUIZ ALMENDRAL, V. "¿Vuelta a la casilla de salida?: el concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 28, 2008.

RUIZ ALMENDRAL, V. "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 307, 2008.

RUIZ ALMENDRAL, V. "Estabilidad presupuestaria y financiación autonómica", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013.

RUIZ ALMENDRAL, V. "Estabilidad Presupuestaria y Reforma Constitucional", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 41, 2012.

RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R. "¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto Económico vasco y el Derecho comunitario", *Anuario Jurídico de La Rioja*, núm. 13, 2008.

RUSSO, R. y FONTANA, R. **A decade of Case Law**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "Crisis económica y presupuestaria. Deuda Pública y reforma constitucional", **Integración fiscal europea y sistemas financieros nacionales (Jornadas Europagune (EUi 1))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2013.

SÁNCHEZ RYDELSKI, M. "Geographically limited national tax rate variations and State aid", *European Law Reporter*, núm. 10, 2006.

SANTAELLA, M. "El Impuesto sobre las Transacciones Financieras. El debate en la UE", *Zergak, gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 42, 2011.

SCHICHO, L. "Aides d'État - mesures fiscales (arrêt "Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord")", *Revue du droit de l'Union Européenne*, núm. 1, 2012.

SCHÖN, W. **Tax competition in Europe**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003.

SERRANO GAZTELUURRUTIA, S. "La confianza legítima en la recuperación de ayudas de Estado en el caso de las «vacaciones fiscales vascas»", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 99-100, 2014.

SERRANO GAZTELUURRUTIA, S. **El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario: la judicialización de las normas forales tributarias en el ámbito jurídico europeo. Situación vigente (ayudas de Estado) y perspectivas de futuro**, Premio Jesús María de Leizaola 2011, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2012.

SOLER ROCH, M.T. "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. "El papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la coordinación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

SZUDOCZKY, R. **The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2014.

TRIANAFYLLOU, D. "La fiscalite façonnée para la discipline des aides d'Etat", **EC State Aid Law – Le droit des aides d'Etat dans la CE – Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea**, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. "El recurso a la prejudicial (234 TCE) como cuestión de amparo. (A propósito de la STC 58/2004, de 19 de abril de 2004, que otorga el amparo frente a una vulneración del art. 24 CE originada por incumplimiento de la obligación de plantear la cuestión prejudicial comunitaria.)", *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 11, 2004.

UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. "La tutela de la igualdad de trato como cauce de expansión de la incidencia del Derecho comunitario en el ordenamiento interno", *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 84, 2008.

UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. "La tutela judicial de los derechos fundamentales en el ámbito de aplicación nacional del derecho de la Unión Europea. Recientes acotaciones del Tribunal de Justicia y del Tribunal Constitucional Español", *Teoría y realidad constitucional*, núm. 32, 2013.

URRACA CAVIEDES, C. "La sélectivité regionale", **EC State Aid Law – Le droit des aides d’Etat dans la CE – Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea**, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

URREA CORRES, M. "Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las haciendas forales vascas. (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, as. C-88/03)", *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 14, 2007.

VAN THIEL, S. E.U. **Case Law on Income Tax**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2001.

VAN THIEL, S. **Free movement of persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2002.

VANISTENDAEL, F. **E.U. freedoms and taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2006.

VARONA ALABERN, J.E. "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135, 2007.

VARONA ALABERN, J.E. "Los tributos propios de las Comunidades Autónomas", **25 años de financiación autonómica**, Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, Santander, 2005.

VAUTROT-SCHWARZ, C. "Appréciation de la sélectivité d’une mesure fiscale régionale", *Revue de droit fiscal*, núm. 599, 2008.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. "Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente. Análisis de la jurisprudencia reciente", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

VEGA BORREGO, F.A. "No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho Europeo", **Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea (Jornadas Europagune (EUi 3))**, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2014.

VUKCEVIC, I. "CILFIT criteria for the "Acte Clair/Acte Éclairé" doctrine in direct tax cases of the CJEU", *Intertax*, núm. 12, 2012.

ZABALA Y ALLENDE, F. **El Concierto Económico: ¿qué ha sido, qué es, qué debe ser?**, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1998.

ZORNOZA PÉREZ, J. **Dictamen relativo a la incompatibilidad con el régimen comunitario de ayudas de Estado de la normativa concertada vasca del Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la falta de autonomía económica**, Madrid, 2009.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. "El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, 2014.

ZUBIRI ORIA, I. **El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea**, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.

ZUBIRI ORIA, I. **The Economic Agreement between the Basque Country and Spain**, Ad Concordiam, Bilbao, 2010.

