

GRADO: FISCALIDAD Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Curso 2019/2020

TÍTULO

AYUDAS DE ESTADO EN EL ÁMBITO COMUNITARIO

Autor/a: Iñigo Campo Lozano

Director/a: María Manuela Escribano Riego

Bilbao, a 14 de Febrero de 2020

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. OBJETIVOS	5
3. CONCIERTO ECONÓMICO	6
3.1. FUNDAMENTO LEGAL	6
3.2. PRINCIPIOS GENERALES	7
3.3. CONTENIDO DEL CONCIERTO	7
3.4. POTESTAD NORMATIVA EMANADA DEL CONCIERTO	7
3.5. LIMITACIONES A LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TT.HH.	9
3.6. CARACTERES DEL CONCIERTO	9
4. AYUDAS DE ESTADO	11
4.1. CONCEPTO	11
4.2. REQUISITOS	12
4.3. CASOS ESPECIALES	16
4.4. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS CON EL MERCADO INTERIOR	17
5. CONFLICTO ENTRE NORMAS FORALES Y AYUDAS DE ESTADO.....	19
5.1. ORIGEN DEL CONFLICTO. DECISIÓN 93/337/CEE	19
5.2. RANGO FORMAL DE LAS NORMAS FORALES.....	21
5.3. “VACACIONES FISCALES”	22
6. SENTENCIA DE LAS AZORES	28
6.1. SISTEMA FISCAL DEL ESTADO MIEMBRO COMO MARCO DE REFERENCIA VERSUS SISTEMA FISCAL SUBESTATAL	28
6.2. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA AL CASO DEL PAÍS VASCO	31
7. SENTENCIA DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008, del TJUE. UGT, La Rioja as. 428/06 a 434/06.....	34
8. INCUMPLIMIENTO Y MULTA EUROPEA	37
9. CONCLUSIONES	41

1. INTRODUCCIÓN

El régimen tributario del País Vasco es un sistema único en España junto con el régimen de Convenio de Navarra. Una diferencia notable entre los dos sistemas es el nivel de conflictividad que han tenido las normas fiscales vascas.

Los incentivos fiscales de la Comunidad de Navarra no han diferido en muchas ocasiones de los del País Vasco, sin embargo, no han sido tan cuestionados ni a nivel interno ni en el ámbito europeo. La diferente naturaleza jurídica –las Normas Forales vascas tienen naturaleza de reglamentos– de sus normativas ha determinado en gran manera la diferente litigiosidad que han tenido unas y otras.

En este trabajo vamos a tratar los problemas que la normativa vasca ha tenido en Europa dentro del contexto del régimen de Ayudas de Estado, prestando especial atención a las conocidas como “vacaciones fiscales”.

Partimos del análisis del Concierto Económico y la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

Continuamos con el concepto de Ayuda de Estado y los requisitos necesarios para que ésta se produzca. Conoceremos también las consecuencias que tiene que una norma de un Estado miembro sea calificada como tal.

Explicamos las profundas dificultades por las que, a partir de los años noventa, tuvo que pasar la legislación vasca; los ataques a los que se vio sometida, la consideración de incompatibilidad con la normativa europea que de las vacaciones fiscales hizo la Comisión Europea, las consecuencias que esto tuvo en las empresas acogidas a los incentivos fiscales y en las instituciones –multa millonaria– y cómo llegamos al momento actual, en el que el Concierto Económico y la potestad normativa de los Territorios Históricos está totalmente reconocida y admitida.

En todo este trabajo hemos analizado la legislación y sentencias necesarias. A nivel nacional, la Constitución, como soporte y garante de los derechos históricos del País Vasco, y el Concierto económico y sentencias del TSPV. A nivel europeo, los artículos del tratado de funcionamiento de la Unión Europea referidos a Ayudas de Estado, asuntos de la Comisión y sentencias del TJUE referidas al tema.

2. OBJETIVOS

El objeto principal del presente trabajo es analizar las dificultades para compatibilizar las Normas Forales Vascas, especialmente las de contenido fiscal, con las disposiciones europeas relativas a Ayudas de Estado contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

También se pretende describir las dificultades que han existido en el encaje de estas dos normativas, dificultades generadas tanto a nivel interno en el Estado español como a nivel europeo.

Describir el largo recorrido judicial por el que las llamadas *vacaciones fiscales* tuvieron que pasar y examinar las consecuencias que de su declaración de ilegalidad se derivaron.

Se pretende mostrar cuáles fueron los momentos más peligrosos para el Concierto Económico y cómo la sentencia de las Azores y sus tres requisitos, fue el inicio del reconocimiento europeo al singular régimen tributario vasco.

Observar cómo la sentencia de 11 de septiembre de 2008 supuso el reconocimiento europeo a la capacidad normativa del País Vasco y de forma indirecta al Concierto económico.

3. CONCIERTO ECONÓMICO.

El Concierto Económico es la figura clave de la autonomía del País Vasco, es el sistema de financiación propio del País Vasco, en él se regulan las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado.

El Concierto recoge: por una parte, la capacidad normativa y de gestión de los Territorios Históricos y, por otra, los principios generales de armonización, colaboración fiscal y de coordinación entre el Estado y los Territorios Históricos.

Con las atribuciones que el Concierto le reconoce, el País Vasco recauda los impuestos a los ciudadanos vascos para con ellos pagar los servicios públicos que reciben.

El Concierto adquirió carácter definitivo en la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

3.1. FUNDAMENTO LEGAL.

El fundamento legal del Concierto tiene dos vertientes:

- **Constitucional.**

La disposición adicional primera de la Constitución de 1978 recoge expresamente los derechos de los Territorios Históricos.

“ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

Uno de los derechos históricos recogidos en esta disposición es el Concierto.

- **Estatutaria.** Título III del Estatuto de Autonomía.

El art. 40 del Estatuto establece: *“Para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias, el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma”*.

En el art. 41.1 del Estatuto se establece: *“las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios”*.

En el territorio español, el único que cuenta con un régimen tributario propio es el País Vasco. El Concierto contiene unas normas de armonización fiscal para garantizar la armonía entre su sistema tributario y el del Estado español. En el apartado 2 del mismo artículo 41, se especifica: *“las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas de armonización fiscal...”*

3.2. PRINCIPIOS GENERALES.

Tal y como establece el art. 2, el contenido del Concierto ha de atenerse a los siguientes principios generales:

- Respeto al principio de solidaridad, entendido como ausencia de privilegios económicos entre las comunidades autónomas.
- Atender a la estructura impositiva del Estado.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre el Estado y entre las instituciones de los Territorios Históricos.
En este sentido la normativa de los Territorios Históricos ha de adecuarse en cuanto a terminología y conceptos a la Ley General Tributaria, mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del Estado, respetar y garantizar la libre circulación de personas y bienes en todo el territorio español sin discriminaciones.
- Sometimiento al derecho comunitario y a los Tratadoso convenios internacionales firmados por el Estado español.
- Respeto a la estructura general impositiva del Estado.

Las normas del Concierto Económico han de interpretarse teniendo en cuenta lo que se establece en la Ley General Tributaria.

3.3. CONTENIDO DEL CONCIERTO.

Podemos dividir su contenido en dos partes.

- La primera tiene un **contenido tributario**. Es aquí donde se recoge todo lo relativo a los tributos concertados. En esta parte se fijan los puntos de conexión y se recogen las relaciones tributarias entre las administraciones forales y estatales.
- En la segunda parte se regulan las **relaciones financieras** entre el Estado y el País Vasco; en esta segunda parte se regula el cupo.
Se establece el modo en el que el País Vasco contribuye a las cargas del Estado en aquellas competencias que no tiene asumidas y se establece la metodología del cálculo del cupo.

3.4. POTESTAD NORMATIVA EMANADA DEL CONCIERTO.

En la Constitución, en el Estatuto de Autonomía y en el propio Concierto, queda claro que las instituciones de los Territorios Históricos poseen la competencia tributaria suficiente para regular y recaudar sus propios tributos. Este sistema tributario propio que posee el País Vasco cuenta con un instrumento de riesgo unilateral –cupo– a través del cual se paga al Estado una cantidad global como compensación de los servicios prestados por el Estado por aquellas competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A continuación, vamos a analizar cuáles son las competencias que el Concierto atribuye a los Territorios Históricos desde dos vertientes:

- **Autonomía normativa.**

Las instituciones forales tienen capacidad normativa para regular y establecer su propio sistema tributario. Las Normas Forales son, por tanto, las normas fiscales aplicables en sus respectivos territorios.

Hay que decir que esta capacidad normativa recae en las Juntas Generales de cada uno de los tres Territorios Históricos –Araba, Gipuzkoa, Bizkaia–; son éstas las encargadas de regular los impuestos que se han de satisfacer.

Los tributos que componen el sistema propio de los Territorios Históricos son los **tributos concertados** que están incluidos en el Concierto. Lo que implica que, en el supuesto de que se creen nuevos tributos exigibles en todo el territorio estatal, deberán concertarse.

Concertar un tributo quiere decir que éste se incluye en el Concierto –vía modificación de éste– y que pasa a formar parte del sistema tributario de los Territorios Históricos, por lo que las instituciones forales deben encargarse de su establecimiento, mantenimiento y control.

Ante la aparición de nuevos tributos, sería deseable que las relaciones entre la Administración vasca y la estatal fueran fluidas, de forma que la concertación se hiciera de modo ágil y rápido, y el Concierto se mantuviera siempre adaptado, ya que mantener un sistema tributario en orden es fundamental para proporcionar seguridad jurídica.

Esto no siempre ocurre, recordemos lo sucedido con los depósitos en entidades de crédito y algunos impuestos energéticos, promulgados en los años 2011 y 2012 por la normativa estatal. Pasados los meses, la concertación no se hacía efectiva y la Diputación Foral de Bizkaia aprobó el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, para su aplicación en Bizkaia, sin que estos tributos hubieran sido concertados.

Ni que decir tiene que, además del revuelo mediático y político, la Administración del Estado interpuso los recursos judiciales correspondientes. Es verdad que estos casos se solventan con el tiempo, pero generan situaciones de inseguridad jurídica.

En este punto hemos de diferenciar entre:

- ***Tributos concertados de normativa autónoma***

Son aquellos tributos en los que las instituciones forales tienen gran capacidad en su regulación, pudiendo hacerlo de modo diferente a como se norman en régimen común.

Entre estos tributos los hay con capacidad normativa plena como:

- ✓ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- ✓ Impuesto sobre el Patrimonio.
- ✓ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- ✓ Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales.

Y con capacidad normativa limitada:

- ✓ Tasa sobre el juego.

- ***Tributos sin capacidad normativa o de normativa común.***

Son los que se rigen por la normativa común. Esto no significa que los Territorios Históricos no puedan regular estos tributos, sino que tienen que hacerlo siguiendo la normativa común –estatal–. La realidad es que prácticamente se limitan a reproducir la normativa estatal.

- **Autonomía de gestión.**

Las Diputaciones Forales son las que gestionan y recaudan los impuestos concertados.

El Parlamento Vasco elabora las leyes sobre coordinación, colaboración, y armonización de los tres territorios.

3.5. LIMITACIONES A LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TT.HH.

Hemos visto cómo en los tributos concertados de normativa autónoma, la libertad de las Instituciones en su regulación es muy amplia, pero eso no significa que no existan unas limitaciones a las que han de acogerse.

- El ejercicio de las competencias normativas ha de hacerse siempre respetando los principios constitucionales de igualdad, generalidad y obligatoriedad en el sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo a la capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad.
- Los tributos no concertados. Estos tributos no están incluidos en el Concierto y por tanto quedan fuera de la capacidad normativa de las instituciones forales y son:
 - ✓ Derechos de importación.
 - ✓ Gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales.
- Respeto a los tratados internacionales.
- Los principios generales contenidos en el propio Concierto.

3.6. CARACTERES DEL CONCIERTO.

- **Riesgo unilateral.** El cupo es una cantidad fija e independiente de la recaudación.
El País Vasco depende de su propia capacidad de recaudación, los resultados ya sean buenos o malos los asume el País Vasco.
- **Naturaleza paccionada.** No solo las leyes del Concierto, sino también las leyes que lo adaptan y modifican y las leyes quinquenales del cupo son pactadas.
Las decisiones se toman en comisiones paritarias formadas por representantes del País Vasco y del Estado. Las leyes resultantes de estos

acuerdos no pueden ser modificadas en su contenido por el Parlamento Español.

- **Respeto a la solidaridad.** El País Vasco contribuye a los gastos comunes en proporción a su riqueza.

4. AYUDAS DE ESTADO

Para saber si las Normas Forales pueden catalogarse como Ayudas de Estado y las consecuencias que de esto se deriven, lo primero que hemos de conocer es qué son las Ayudas de Estado.

Uno de los objetivos, si no el prioritario, de la Unión Europea, fue la creación de un Mercado Único formado por todos los países miembros de la Unión, en el que se garantizase la igualdad de todos los operadores económicos, sin importar el estado miembro del que procedieran.

Por este motivo, el art. 3 del TFUE atribuye a la UE la competencia para establecer las normas necesarias que garanticen el funcionamiento del mercado interior en condiciones de igualdad entre todos sus miembros.

Las ayudas públicas a determinadas empresas o producciones alteran la competencia en igualdad de condiciones, por lo que el ordenamiento comunitario prohíbe las Ayudas de Estado y, por ende, el control de estas ayudas se hace imprescindible. Pero también existen excepciones, puesto que en determinados casos el interés general puede justificar el otorgamiento de estas ayudas; pensemos en la protección del medio ambiente, el sector de investigación y desarrollo, promoción del empleo, etc. Estas Ayudas de Estado, sus excepciones y su control, están reguladas en los arts. 107 a 109 del TFUE.

4.1. CONCEPTO

El art. 107.1 establece con carácter general la incompatibilidad de las ayudas con el mercado interior. Los apartados 2 y 3 del mismo artículo regulan las excepciones a la norma general, es decir, aquellos casos en los que las ayudas sí se consideran compatibles con el mercado interior.

El art. 107.1:

“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 mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

Lo primero que apreciamos es la ausencia de una definición clara de lo que es una Ayuda de Estado. No expresa un concepto, sino que menciona unos requisitos de forma que la medida que los cumpla se considerará como Ayuda de Estado. Esta vaguedad ha posibilitado que este art. 107.1 pueda aplicarse a multitud de medidas y casi cualquier medida podría calificarse como Ayuda de Estado. Esto se ve refrendado por jurisprudencia del TJUE en la sentencia de 1 de julio de 2004, T-308/00 que establece:

“el concepto de Ayuda de Estado comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que bajo formas diversas, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos.”

De este modo, el art. 107.1 puede extenderse a cualquier normativa que suponga la reducción de cargas habituales de una empresa.

Vemos que no solo las actuaciones directas que conllevan transferencias de dinero público –subvenciones– sino también actuaciones pasivas pueden ser constitutivas de Ayudas de Estado si suponen una minoración de las cargas de las empresas.

La ST de 15 de marzo de 1994, asuntos T-387/92 declara:

“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”

Martínez Caballero y Ruiz-Almendral comparten esta valoración y así lo manifiestan.

“toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición concurrencial más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutan de este beneficio fiscal), en tanto que operen en el mismo ramo, sector, ámbito (etc.), puede constituir una Ayuda de Estado incompatible con el mercado interior”. [Martínez Caballero, R. y Ruiz-Almendral, op. cit., pág. 597].

Observamos que las medidas de carácter fiscal, pueden también constituir Ayudas de Estado. De hecho, como analizamos más adelante, son medidas de este tipo las que han originado conflictos importantes. Algunos de ellos, como las Normas Forales del País Vasco, han estado judicializadas durante un larguísimo periodo de tiempo.

4.2. REQUISITOS.

Hemos visto que no es fácil identificar cuándo nos encontramos ante una Ayuda de Estado. Por eso, para aclarar la definición del art. 107.1, tenemos que acudir a la jurisprudencia del TJUE y a la comunicación (2016/C 262/01) de la Comisión Europea en la que se pretende aclarar el alcance de los cuatro elementos necesarios que han de darse en una medida para ser considerada Ayuda de Estado, como son: ha de producirse una ventaja o beneficio económico, la ventaja ha de ser otorgada por el Estado o a través de fondos estatales, la ayuda ha de beneficiar a determinadas empresas –carácter selectivo– y no tener alcance general, debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados.

A continuación analizamos estos requisitos sabiendo que no hay una jerarquía: han de cumplirse los cuatro requisitos.

- **Ventaja o beneficio.**

Debe producirse un **beneficio económico cuantificable**. Este beneficio no ha de ser necesariamente positivo –entiéndase subvenciones, préstamos, etc.– sino que puede revestir otras formas –beneficios fiscales, etc.–.

La jurisprudencia ha reiterado que cualquier intervención de las autoridades públicas que alivie las cargas propias de la empresa, tenga la forma que tenga, si produce los mismos efectos –no es preciso que sea transferencia de fondos– se considerará Ayuda de Estado.

Además debe ser un beneficio que no se hubiera obtenido en condiciones normales de mercado, sin la intervención estatal. La forma en que se produce esta ventaja no es relevante.

Todo esto está refrendado en la ST 22 de junio de 2006:

“por lo que respecta a la existencia de una ventaja en beneficio de determinadas empresas

87 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 14).

88 La Comisión consideró en la Decisión impugnada que el modo de determinación de los ingresos imposables, la exención de la contribución territorial y del impuesto sobre las rentas del capital, del impuesto sobre las aportaciones, así como el sistema de la retención ficticia en origen del impuesto sobre las rentas del capital constituyen ventajas para los centros de coordinación.”

La Comisión ya había expresado su preocupación por la incidencia que el Régimen de Ayudas de Estado puede tener en la competencia, así lo expresó en el Informe “La fiscalidad de la Unión Europea”, de 20 de marzo de 1996 denominado “Primer Informe Monti” y “La fiscalidad en la Unión Europea- Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”, de 22 de octubre de 1996, o “Segundo Informe Monti”.

La ventaja puede ser **directa** o **indirecta**.

No hay duda de la consideración de ayuda cuando la empresa recibe directamente fondos estatales. Sin embargo, en otros casos las empresas pueden verse favorecidas por la acción pública sin ser ellas las beneficiarias directas.

La ventaja será indirecta cuando la medida está concebida para que sus efectos secundarios recaigan en una empresa o grupos de empresas fácilmente identificable. Sería el caso de subvenciones otorgadas a las familias para que adquieran equipos audiovisuales de fabricantes concretos excluyendo a otros. En este caso se está concediendo una ventaja a una o varias empresas concretas.

- **Origen estatal o fondos estatales.**

La expresión “*Estado o mediante Fondos Estatales*” ha de entenderse en sentido amplio (STJUE de 14 de octubre de 1987, Alemania contra Comisión, Asunto C-284/84, apartado 87).

La ayuda se entiende que cumple el requisito de ser concedida por un Estado tanto provenga del Gobierno Central como de uno regional o local (TSJUR 14/10/1987 Alemania/comisión, asunto C-284,84, párrafo 17). También se considera cumplido si la ayuda se realiza por un Ente Público dependiente del Estado (STJUE 05/03/2009, UTECA Asunto C-222/07, párrafo 44).

Se considera cumplido este requisito siempre que la medida pueda ser atribuida a un Estado miembro ya sea de manera directa o indirecta. La transferencia de recursos puede revestir gran variedad de formas: préstamos blandos, subvenciones, lo que prevalece es el efecto.

- **Favorecer a una empresa. La medida debe ser selectiva.**

- **Empresa y actividad económica.**

Los particulares y familias no están sujetos a la normativa sobre Ayudas de Estado porque no operan en el mercado interior; esta regulación se aplica exclusivamente a las “empresas”.

La Comisión tiene un concepto amplio de lo que es empresa, incluyendo en él cualquier formación capaz de recibir ayudas públicas. Así, considera empresa a cualquier entidad que realice una **actividad económica**, sin importar la forma jurídica que revista y su modo de financiarse.

El TJUE entiende por actividad económica cualquier actividad que suponga la oferta de bienes y servicios en el mercado.

De este modo, clubs deportivos, asociaciones sin ánimo de lucro, entidades públicas, que en otros ámbitos no tienen consideración de empresa, sí son susceptibles de ser beneficiarios de Ayudas de Estado. De hecho, así ha ocurrido con varios clubs de fútbol.

- Selectividad.

Debe favorecer a ciertas empresas o producciones, pero no a todas. Han de ser medidas a las que no puedan acceder todos los agentes económicos de un Estado. Esta selectividad es la que genera la ruptura del principio de libre competencia. Podemos hablar de selectividad material y selectividad regional. Si las medidas se dirigen a la generalidad y se puede acceder a ellas en situación de igualdad, no se las puede calificar de selectivas.

Selectividad material. Serán selectivas las medidas que se dirijan a un sector económico concreto, es decir, solo las empresas de ese sector pueden acogerse a esas medidas. Pero también será selectiva cuando la medida sea tan solo para las que cumplan determinados requisitos, sin importar en este caso el sector económico al que pertenezcan.

La selectividad puede ser de derecho, cuando a través de requisitos jurídicos se restringe el acceso a determinadas empresas, o selectividad de hecho, si la medida es aparentemente general pero en la práctica solo se pueden acoger ciertas empresas.

Selectividad regional. Es claro que las medidas que se aplican en todo el territorio del Estado miembro no son susceptibles de ser selectivas. El problema viene cuando las medidas afectan a una parte del territorio o a una región del Estado, es decir, que las ayudas se otorgan a determinadas empresas en base a la localización geográfica de éstas, sin atender al sector económico en que desarrollen su actividad.

Ahora bien, lo primero que tenemos que conocer es el marco geográfico de comparación. El marco de referencia no siempre tiene que ser todo el territorio del Estado sino que puede ser solo una región. Una medida que sea aplicable a un territorio inferior al estatal, no es selectiva *per se*, sino que hay que delimitar su marco de referencia.

Como veremos al analizar la sentencia de las Azores, si un territorio regional goza de autonomía suficiente, el marco de referencia sería la región en la que ejerce su competencia y no el territorio nacional.

Este asunto es de crucial importancia no solo para el Reino de España sino para la República de Portugal, Italia y Reino Unido, puesto que tienen regiones con distintos grados de descentralización y autonomía.

En nuestro caso, el tema adquiere una especial importancia porque es el origen de todos los conflictos relacionados con las Normas Forales vascas que a continuación vamos a analizar.

En el examen de la selectividad hay dos elementos fundamentales, uno que ya hemos visto que es el marco de referencia, el otro son las excepciones al sistema. Para esto tendremos que acudir al fin que se persigue obtener con la medida;

pensemos en la lucha contra el fraude, evitar la doble imposición, etc. En cualquier caso las medidas no podrán excederse de lo estrictamente necesario para la consecución del fin que persiguen.

- **La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los estados miembros.**

Cualquier medida que pueda afectar a los intercambios entre estados miembros y que ponga en peligro la libre competencia será considerada ilegal (ST de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión C-66/02 y ST de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97). Debemos recordar que la alteración de la competencia puede darse entre operadores de un mismo Estado miembro o entre operadores de distintos estados.

Que el importe de la ayuda sea pequeño o que el tamaño de la empresa receptora sea modesto no impide que se considere alterada la libre competencia (ST 29 de abril de 2004, Grecia/ Comisión, C-278/00).

En realidad la segunda parte de este requisito –afectar a los intercambios– es consecuencia necesaria de la primera –afectar a la competencia–; es claro que si no se compite en condiciones de igualdad los intercambios forzosamente se verán afectados.

Cualquier ventaja concedida a una empresa –o a un sector– supone poner a ésta en una posición de ventaja frente a las demás, que la empresa venda parte o toda su producción fuera de la UE no implica que no se esté falseando la competencia.

4.3. CASOS ESPECIALES.

- **Infraestructuras.**

Tradicionalmente no se prestaba atención a la financiación pública para la construcción y el mantenimiento de infraestructuras, ya que se consideraba que el beneficio producido repercutía en todos los ciudadanos y se presuponía el interés público. Este criterio, válido hasta el año 2000, cambió a raíz de la sentencia Aéroports de Paris. En este caso se consideró Ayuda de Estado la financiación concedida para la construcción de una pista de aterrizaje. A partir de este momento hemos de analizar si la infraestructura financiada con dinero público es explotada comercialmente, en cuyo caso realiza una actividad económica y por tanto se convierte en Ayuda de Estado.

En los casos de carreteras públicas gratuitas e instalaciones militares está claro que no presentan problemas.

- **Actividades educativas.**

La educación pública organizada dentro del sistema nacional de educación, no constituye actividad económica si está financiada y supeeditada al control del Estado. Que los alumnos contribuyan económicamente con el pago de algunos gastos no desvirtúa el sistema.

Otros servicios de educación costeados mayoritariamente por padres, alumnos o con ingresos comerciales, sí encajarían en la categoría de actividad económica – universidades privadas, etc.–.

Sin embargo, no entrarían en el concepto de Ayudas de Estado aquellas universidades u organismos de investigación que realicen actividades encaminadas a conseguir más y mejor personal cualificado, I+D independiente y a difundir los resultados de las investigaciones.

- **Seguridad social y asistencia sanitaria.**

En este ámbito, los regímenes que se basan en el principio de solidaridad, cuya afiliación sea obligatoria, cuyas prestaciones son independientes de las cuantías cotizadas, que persigan un fin social, que estén sometidos al control del Estado y que no exista ánimo de lucro, no constituyen actividad económica.

Existen sin embargo otros regímenes que sí implican actividad económica y que sí entrarían en la órbita de la Ayudas de Estado. Serían aquellos cuya afiliación es voluntaria, las prestaciones dependen de las cuotas pagadas y tienen un carácter lucrativo.

- **Cultura y conservación del patrimonio.**

4.4. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS CON EL MERCADO INTERIOR.

El único órgano que puede declarar la compatibilidad o no de las ayudas con el mercado interior es la Comisión Europea, y esto es así porque el art. 108 del TFUE le atribuye esta facultad **en exclusiva**, es decir, ni los estados miembros, ni los tribunales interiores de cada uno de los Estados, ni ningún otro organismo nacional está facultado para ello. Para favorecer el control de las ayudas por parte de la comisión, el art. 108 establece cuatro principios:

- Cualquier proyecto que pueda suponer una ayuda, ha de notificarse a la Comisión antes de su aplicación. Ésta lo analizará y si no tiene encaje en alguna de las excepciones del art. 107 y se considera incompatible con el mercado interior, la Comisión puede ordenar al Estado miembro la supresión de la medida. Esta notificación es fundamental y más adelante, al analizar la normativa foral de 1993 y 1996, veremos la trascendencia que tiene la ausencia de notificación previa.
- Cualquier denuncia por posibles Ayudas de Estado debe ser analizada por la Comisión, sin importar el organismo o el país del que proceda la denuncia.

En el supuesto de que la medida se haya ejecutado sin notificación previa, la Comisión la analizará igualmente. Si tras el análisis resulta comprendida en alguna de las excepciones reguladas, se declarará compatible con el mercado interior; si por el contrario resulta ser incompatible, la Comisión podrá reclamar al Estado miembro la recuperación de las ayudas. Punto este que veremos más adelante al analizar las “vacaciones fiscales vascas”.

- La Comisión debe revisar de forma continuada las ayudas de los estados miembros, y proponer las medidas necesarias para que sus ayudas sean compatibles con el mercado interior.
- El principio de seguridad jurídica posibilita a la Comisión la adopción de reglamentos de exención. En estos reglamentos se incluyen aquellas medidas que, aun estando incluidas en los supuestos del art. 107.1, quedan excluidas de la obligación de notificación previa. De esta manera se agiliza la labor de la Comisión aligerando su carga de trabajo.

Algunas de estas ayudas están recogidas en el reglamento (CE) nº 800/2008 y son:

- ✓ Las ayudas a la creación de pequeñas empresas por mujeres.
- ✓ Las ayudas a favor de los trabajadores desfavorecidos o discapacitados.
- ✓ Las ayudas a la inversión y el empleo a favor de la PYMES.

5. CONFLICTO ENTRE NORMAS FORALES Y AYUDAS DE ESTADO.

5.1. ORIGEN DEL CONFLICTO. DECISIÓN 93/337/CEE.

Considerar las medidas tributarias de los Territorios Históricos como ayudas estatales supone cuestionar la autonomía tributaria foral, de ahí la importancia del seguimiento que haremos a continuación.

La potestad tributaria de los Territorios Históricos emana de la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española, del art. 4.2.a del Estatuto de Autonomía y del art. 1 de la Ley de Concierto Económico, de 23 de mayo de 2002. Esta potestad se manifiesta en la elaboración de normas cuyo ámbito de aplicación es exclusivamente el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Después de la aprobación del Concierto Económico, los primeros conflictos que surgieron entre la administración central y la autonómica se centraban básicamente en calcular y cuantificar el cupo que el País Vasco pagaba al Estado central como compensación por los servicios recibidos. Las normas promulgadas por los Territorios Históricos eran básicamente similares a las del territorio común.

Pasados los primeros años y a medida que la capacidad de los Territorios Históricos se iba asentando e iban desarrollando sus infraestructuras y, por tanto, sus haciendas, la situación se volvió más conflictiva.

1988 es el año en que los Territorios Históricos, haciendo uso de su capacidad normativa en materia tributaria, aprobaron normas tributarias cuyos incentivos a la inversión diferían sustancialmente de las del territorio común –siempre respetando lo establecido en el propio Concierto respecto a la armonización– y es el año en que comienza la conflictividad.

La Administración del Estado aceptaba la descentralización fiscal que suponía el Concierto Económico, pero cuando vio que la Comunidad Autónoma, en el ejercicio de su competencia, elaboraba normas fiscales que se alejaban de las de régimen común empezó a plantear recursos ante los tribunales.

En el ámbito comunitario, la Norma Foral 8/88, en la que se otorgaban ventajas a las empresas cuya inversión en activos fijos materiales nuevos realizada en el País Vasco con una financiación propia del 30% y superior a los ocho millones de pesetas, fue inmediatamente denunciada ante la Comisión por el Estado central.

La realidad es que en estos primeros momentos no existía una regulación precisa sobre el tema y la Comisión tampoco sabía cómo actuar frente a estas decisiones de índole fiscal de los estados miembros.

Hasta ese momento, la Comisión no había cuestionado la existencia de estos regímenes fiscales en otros países miembros. Ante la presión política, la Comisión decidió incoar procedimiento formal contra las Normas Forales por considerarlas contrarias al principio de libre establecimiento.

Ante esta situación, la Comisión en su decisión 93/337/CEE dictaminó la incompatibilidad de las Normas Forales con la normativa europea. Ésta residía en el hecho de que esa normativa no fuera aplicable a las empresas comunitarias no residentes en España pero que si operaban en el País Vasco.

Es importante destacar que no hay en la Decisión ninguna referencia a la selectividad territorial; nos encontramos con un criterio de selectividad material, es decir, favorecer a determinadas empresas o sectores.

La decisión de la Comisión obligaba a España a modificar la normativa y eliminar las diferencias en cuanto al derecho de establecimiento antes del 31 de diciembre de 1993.

Este primer desacuerdo finalizó cuando se eliminó de la norma la limitación referida a los no residentes. La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, en su disposición adicional 8ª, establece que las sociedades no residentes, que operan en el País Vasco, tienen derecho al reembolso de lo pagado en exceso en el supuesto de se hubiera aplicado la legislación del País Vasco.

La Comisión aceptó esta resolución y se dio por concluido el tema, sin ninguna referencia a la selectividad regional o a la existencia de ayuda.

De todas formas, el año en que se dictó esta resolución, 1993, es el año en el que la normativa que le dio origen –NF Impuesto sobre sociedades 1988– fue derogada y sustituida por otra normativa que daría lugar a más controversias.

Sin embargo, esto no evitó que en el ámbito interno se siguieran procesos judiciales contra estas normas. El Tribunal Supremo, en febrero de 1998, la consideró discriminatoria para las empresas españolas y anuló la NF 8/88. Tenemos aquí ya un precedente jurisprudencial que aprovechará el Tribunal Supremo para después anular cualquier legislación foral que sea más ventajosa que la estatal por no haberse notificado con anterioridad a la Comisión Europea.

Posteriormente, la normativa de 1993 y 1995 incluía en el Impuesto sobre Sociedades importantes incentivos que no figuraban en la normativa del resto del Estado. Es verdad que no fue algo innovador, sino que se inspiraron en lo que se aplicaba en otros países de Europa. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se potenció el uso de las Entidades de Previsión Social. En el Impuesto de Sucesiones se declararon exentas las transmisiones mortis causa entre ascendientes y descendientes de primer grado y entre cónyuges.

Es en este momento cuando algunos sectores empezaron a reaccionar contra la capacidad normativa del País Vasco, en especial, la Administración del Estado,

las comunidades limítrofes, alguna asociación de empresarios y UGT comenzaron una larga batalla en la que prácticamente recurrían ante los tribunales todas las normas autonómicas referidas a política fiscal.

5.2. RANGO FORMAL DE LAS NORMAS FORALES.

Antes de seguir con nuestra exposición, es importante conocer la causa por la que prácticamente todas las Normas Forales fueron recurridas y que facilitó la excesiva litigiosidad en torno a ellas. Esta no es otra que el rango formal que tienen las normas emanadas de las Juntas Generales.

Lo primero que hay que tener en cuenta es que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma son entidades jurídicas distintas. Las normas fiscales, cuya controversia estudiaremos más adelante, no provienen del Parlamento Vasco sino de las Juntas Generales. Esta peculiaridad jurídica deriva del modo en que se articula institucionalmente la Comunidad Autónoma, por lo que solo se da en el caso del País Vasco.

Las Normas Forales a través de la cuáles los Territorios Históricos desarrollan su potestad tributaria, no tienen rango formal de ley –aunque regulen materias con reserva de ley– sino de disposiciones reglamentarias, lo que significa que son recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante el Tribunal Constitucional, como sucede con las normas con rango de ley.

Por ello, la legitimación activa para recurrir las Normas Forales es mayor que la de las normas con rango formal de ley. No solo la Administración del Estado y otras comunidades autónomas pueden recurrirlas sino que prácticamente cualquier asociación puede hacerlo.

Consecuencia de la excesiva judicialización –que veremos más adelante–, fue la permanente zozobra que eso suponía para la capacidad normativa del País Vasco, y en aras a la estabilidad jurídica de las Normas Forales, se hizo patente la necesidad de *blindar* el Concierto. De este modo, y tras negociaciones de los partidos políticos, en 2010 se consiguió que la competencia para resolver impugnaciones contra esta normativa residiera en el Tribunal Constitucional. – Ley Orgánica 1/2010 de 19 de febrero de modificación de las leyes Orgánicas del tribunal constitucional y de poder judicial-

Veremos más adelante que este rango formal, es una de las causas por las que algunos pusieron en duda el cumplimiento de la autonomía de procedimiento necesaria para el cumplimiento del concepto de autonomía total formulado por el Abogado General GEEHOELD.

5.3. “VACACIONES FISCALES”

Es el nombre por el que se conocen una serie de ayudas económicas concedidas a aquellas empresas que se instalaron en la Comunidad Autónoma del País Vasco en los años noventa.

En 1993, en un contexto de crisis económica, y para reactivar la economía y el empleo, el lehendakari José Antonio Ardanza, y las Diputaciones Forales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia de forma conjunta, acordaron la creación de una serie de medidas para incentivar la instalación de empresas en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El resultado fue la publicación de tres Normas Forales, una por cada Territorio Histórico, básicamente iguales entre sí. Esta normativa –que tanto conflicto ha generado– establecía beneficios fiscales a las empresas constituidas en el País Vasco durante 1993 y 1994. Estos beneficios consistían en la exención del Impuesto de Sociedades durante los diez primeros ejercicios económicos, siempre que la inversión fuera superior a 480.810 € y se crearan al menos diez puestos de trabajo, y en un crédito fiscal del 45% de las inversiones en activos fijos nuevos superiores a 15.025.303 €.

En 1996 las medidas anteriores fueron complementadas por otras en las que se establecían reducciones de la Base Imponible del Impuesto de Sociedades del 99%, 75%, 50% y 25%, sucesivamente, a partir del primer ejercicio económico en el que se obtuvieran beneficios. Estas medidas fueron calificadas como “minivacaciones fiscales”.

Estos beneficios fiscales dieron sus frutos y empresas de nueva creación se instalaron en la Comunidad Autónoma y otras se trasladaron desde territorios limítrofes para poder acogerse a ellos.

Ni que decir tiene que la Administración del Estado, las comunidades autónomas limítrofes, en especial la Comunidad Autónoma de la Rioja, Federaciones de empresarios, Cámaras de comercio y Sindicatos de trabajadores, se lanzaron a presentar una avalancha de recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Pretendían la anulación de aquellos preceptos que diferían de la normativa estatal, cuando no, directamente la anulación total de las normas. Lo que en la práctica suponía dejar sin efecto la capacidad normativa del País Vasco.

- **Analicemos el recorrido y los vaivenes de esta controvertida normativa en el ámbito comunitario y en el ámbito estatal.**

El abogado del Estado recurrió las “vacaciones fiscales” ante el TSPV. Éste antes de pronunciarse sobre las Normas Forales de 1993, presentó cuestión prejudicial –primera– al Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Pretendía así conocer la compatibilidad o incompatibilidad de estas medidas con las normas europeas sobre Ayudas de Estado.

Tras estudiar la cuestión planteada, el Abogado General Saggio en sus conclusiones sobre los asuntos C-400/97, C-401-97, C-402/97, emitidas el 1 de julio de 1999, hace un enfoque que resulta nefasto para la Comunidad Autónoma y para el Concierto.

En sus conclusiones, al analizar los requisitos constitutivos de Ayudas de Estado, siguió la decisión de la Comisión de 1993 y adujo que las normas vulneraban la libertad de establecimiento.

Fue en el análisis del requisito de la selectividad cuando se planteó el tema de la selectividad regional. En el párrafo 35 de las conclusiones dice:

“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”.

Nunca antes en la doctrina comunitaria se había hecho mención a la selectividad regional. Para el A.G. Saggio puede haber diferencias en la imposición de los distintos estados miembros, pero no admite diferencias entre regiones de un mismo Estado.

El Gobierno español argumentó la singularidad del sistema español en cuanto a competencias tributarias, sistema que no se da en ningún otro Estado miembro. Sin embargo, frente a esto, el A.G. Saggio en el párrafo 37 de sus conclusiones lo considera:

*“... una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a 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.”*

Se nos antoja bastante improbable que un Estado cambie un único sistema de tributación por una pluralidad de ellos, y mucho menos “fácilmente” solo para aducir el carácter general de las medidas tributarias.

Además, semejante conclusión supone que el Abogado General no conocía la historia del Concierto Económico, que se remonta a finales del siglo XIX, por lo que pensar que se ha promulgado para poder evitar el cumplimiento de las normas sobre la competencia es un sinsentido.

Las conclusiones del Abogado General calificando como Ayudas de Estado las Normas Forales de 1993 en base al criterio de selectividad territorial suponían que la Norma Foral no podía diferenciarse de la de régimen común, lo que era un auténtico mazazo para los Territorios Históricos y su autonomía normativa.

Las tremendas conclusiones del A.G. Saggio encendieron todas las alarmas. Recordemos que las conclusiones no sientan jurisprudencia, pero sí las sentencias, y estas no suelen alejarse de las conclusiones de los abogados generales. Las consecuencias que una sentencia de ese calado podría haber tenido para las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca serían desastrosas.

En este punto, viendo el peligro que la inestabilidad jurídica y la excesiva judicialización de la normativa foral podía suponer, el 18 de enero de 2000 se firmó la llamada *Paz Fiscal*. La consecuencia inmediata fue que en febrero de 2000 el TSJPV retiró la cuestión prejudicial que presentada en julio de 1997, por desistimiento de las partes, con lo que el Presidente del Tribunal de Justicia Europeo retiró de oficio la causa.

De esta forma no se dictó sentencia, y las duras conclusiones del A.G. Saggio no llegaron a convertirse en jurisprudencia.

En el ámbito comunitario, la Comisión no mostró gran interés en principio en las Normas Forales de 1993, a pesar de la denuncia de la Comunidad Autónoma de la Rioja, y no abrió ningún procedimiento de investigación formal, pero tampoco se archivó el expediente.

- **Caso Daewo y Ramondín.**

En 1996 se firmó un contrato de colaboración entre DaewooElectronics Co. Ltd y las autoridades del País Vasco. En base al mismo, la empresa se comprometió a instalar en el País Vasco una fábrica de frigoríficos con una inversión estimada de 11.835.00 pts. y la Diputación de Álava aprobó un crédito fiscal del 45%.

Se constituyó entonces “DEMESA”, filial al 100% de Daewoo. El plan empresarial comprendía el periodo 1996-2001 y estimaba unas inversiones de 71 millones de euros y la creación de 745 puestos de trabajo. La empresa obtuvo un crédito fiscal del 45%.

La Asociación Nacional de Fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (ANFEL) y el Consejo Europeo para la Fabricación de Aparatos Domésticos (CEDED) presentaron una denuncia ante la Comisión, informando de que las subvenciones y exenciones fiscales de las que se beneficiaba “DEMESA”, establecida en Vitoria, contravenían en su opinión la legislación comunitaria sobre Ayudas de Estado.

La Comisión abrió una investigación formal, invitando a cualquier interesado a que presentara las observaciones pertinentes.

La Comisión Europea, en su decisión 1999/718, de 24 de febrero de 1999, calificó como Ayuda de Estado el crédito fiscal de 45%, dado que esto situaba a DEMESA en una posición de ventaja frente a las empresas de su sector que no pueden beneficiarse de este crédito. Así pues, en este primer momento parece que la Comisión considera la existencia de un criterio de selectividad material.

Esta decisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia por las Entidades Forales, pero fue desestimado el recurso. Contra la desestimación, se interpuso a su vez recurso que también fue desestimado.

En 1997 la empresa Ramondín dedicada a la fabricación de tapones para botellas, trasladó sus instalaciones de Logroño a Álava con el fin de acogerse a los beneficios fiscales de la Diputación Foral de Álava.

Como era de esperar, el Presidente de la Rioja, al ver cómo esta empresa dejaba su territorio para instalarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco, presentó ante la Comisión Europea la correspondiente denuncia, alegando que esta normativa foral contravenía lo dispuesto en la legislación comunitaria sobre Ayudas de Estado.

La Comisión inició un procedimiento formal (se lo notificó al Reino de España) para analizar el crédito fiscal del 45% y la reducción de la base imponible en el Impuesto de Sociedades en nuevas empresas.

La Comisión, en su decisión 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999, sobre el caso Ramondín, consideró contrarias al Derecho Europeo las ayudas recibidas.

En las dos decisiones, tanto en la de DEMESA como en la de Ramondín, la Comisión consideró que los beneficios fiscales antes mencionados eran Ayudas de Estado pero en ambos supuestos se hacía referencia a criterios de selectividad material.

Consecuencia directa de estos dos asuntos fue que la Comisión, que no había prestado gran interés a esta normativa en sus orígenes, tuvo conocimiento de la existencia de incentivos fiscales en los Territorios Históricos a los que se habían acogido otras muchas empresas.

Hay que señalar que los Territorios Históricos no habían comunicado a la Comisión Europea las Normas Forales que estamos analizando, ya que entendían que eran medidas generales y no era necesaria su notificación. Pero al ser considerada una medida selectiva y haberse aplicado incumpliendo la notificación previa, se convierte en una **ayuda ilegal**, lo que conlleva la obligación de recuperar las cantidades.

La Comisión a raíz de estos dos casos decidió entonces iniciar procedimientos de investigación formal e iniciar expedientes generales, y así lo notificó al Reino de España.

Ni que decir tiene que los Territorios Históricos presentaron recursos de anulación contra las notificaciones de investigación de la Comisión, pero estos recursos fueron desestimados por el Tribunal de Primera Instancia.

En 2001 la Comisión dictó seis Decisiones –dos por cada territorio–. En ellas declaraba las ayudas fiscales incompatibles con la legislación europea, ordenaba su derogación y la recuperación de las ayudas disfrutadas. Consideraba que las empresas beneficiarias de estas ayudas mejoraban su rentabilidad y su competitividad en relación con otras empresas.

- **Ámbito Estatal.Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.**

La Federación de Empresarios de la Rioja, UGT y otros, rápidamente presentaron recursos contra las Normas Forales de 1996 ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), recursos que fueron desestimados. Lejos de desistir, los empresarios riojanos que demandaban la anulación de las Normas Forales, llevaron el tema al Tribunal Supremo –recurso de casación–. Éste, en sentencia 9 de diciembre de 2004, resolvió a favor de estos recursos.

En enero de 2005, cuando se publica esta sentencia, algunos artículos habían sido derogados o modificados, por lo que el fallo solo afectaba a aquellos que seguían en vigor.

El Tribunal Supremo, sin presentar cuestión prejudicial ante Tribunal de Justicia de la Unión Europea para poder decidir sobre el fondo, anuló trece disposiciones contenidas en la Norma Foral sobre el Impuesto de Sociedades de 1996, entre ellas, las referidas al tipo de gravamen, los incentivos sobre la inversión de activos fijos materiales nuevos o las amortizaciones, es decir, las más trascendentales, lo que nos da una idea de la trascendencia cualitativa de esta sentencia.

Sobre la forma, el Tribunal Supremo recriminó a los Territorios Históricos no haber notificado a la Comisión dichas normas. Sobre el fondo, destacó, apoyándose en los argumentos del Abogado General Sr. Saggio, que las ayudas vascas distorsionaban la libre competencia entre empresas y la libre circulación de capitales, otorgándoles carácter selectivo por ser aplicables tan solo a una parte del territorio.

Esta sentencia, apoyándose en los argumentos del A.G. Saggio, considera que cualquier norma de los Territorios Históricos que sea más ventajosa que la normativa de territorio común es Ayuda de Estado, y ello porque es aplicable solo a una parte del territorio estatal.

El Tribunal Supremo consideró de forma errónea las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio como doctrina del TJUE, cuando no lo es.

Lo cierto es que la Comisión, en los expedientes que tenía abiertos contra las Normas Forales, en ningún momento adujo criterios de selectividad regional, sino que basó sus decisiones en criterios de selectividad material.

Como vemos, el verdadero peligro del Concierto Económico no venía de Europa sino de la interpretación que realizó el Tribunal Supremo al dictar su sentencia.

Tras este varapalo, las instituciones forales dictaron una normativa similar en el año 2005, en la que se establecía en el IS un tipo impositivo del 32,5% y una deducción de la cuota por inversiones y otra deducción por reservas en inversiones productivas. En la normativa de régimen común, el tipo impositivo era 2,5 puntos superior y las deducciones de la cuota antes mencionadas no existían.

Como era de esperar, estas medidas fueron rápidamente recurridas ante el TSJPV. Las comunidades limítrofes pretendían la anulación de esta nueva normativa y para ello invocaban la nefasta sentencia de 9 de diciembre de 2004. Es más, para no esperar al pronunciamiento del Tribunal, solicitaron como medida cautelar la suspensión de la normativa aprobada.

Consiguieron su propósito y la sala de lo Contencioso-Administrativo admitió la suspensión cautelar. Antes de que llegara a emitirse sentencia sobre la normativa de 2005, un asunto de la República de Portugal, daría lugar a la sentencia que analizaremos a continuación y que sería decisiva para el Concierto Económico.

6. SENTENCIA DE LAS AZORES

Hasta esta sentencia, el TJUE no se había pronunciado expresamente sobre el tema. Más bien, de las conclusiones presentadas por el Abogado General Saggio se infiere que cualquier norma fiscal de un ente territorial que suponga menos presión fiscal en su región que en el resto del Estado, será considerada Ayuda de Estado, en aplicación del criterio de selectividad geográfica.

La doctrina del Abogado General Saggio supone una amenaza importante para varios de los estados miembros de la UE. No solo España y Portugal tienen atribuidas competencias a determinadas regiones para que puedan dictar sus normas tributarias; en Italia, Finlandia y Reino Unido existen casos semejantes.

Ni que decir tiene la preocupación que esta postura causó en el País Vasco, que vio como el Concierto Económico corría serio peligro.

La región autónoma de las Azores en la República Portuguesa estableció un menor tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades. La Comisión declaró que estos preceptos eran Ayudas de Estado no compatibles con el régimen comunitario en base a criterios de selectividad regional.

En 2003, el recurso de la República de Portugal contra esta decisión de la Comisión – asunto C-88/03– daría lugar a lo que se ha llamado el asunto Azores.

La controversia que da origen a esta sentencia pone en tela de juicio la doctrina Saggio.

Paradójicamente, esta sentencia trascendental en la aplicación del concepto de Ayuda de Estado en países con descentralización regional, incluida la potestad tributaria, desestimó las pretensiones de quien la originó: la República de Portugal.

Lo fundamental en esta sentencia no es el fallo en sí, sino el diseño que del concepto de autonomía hace el tribunal, de modo que sirve de guía para saber si una menor presión fiscal en un territorio, en virtud de la normativa emanada de un ente subestatal, es una medida selectiva y por tanto no compatible con el régimen de Ayudas de Estado.

En ningún momento se cuestiona la capacidad de un ente infraestatal o regional para elaborar normas fiscales que supongan una tributación menor que en el resto del Estado miembro, sino la concurrencia de selectividad regional, es decir, si se puede aceptar el sistema fiscal infraestatal como el sistema normal de tributación.

6.1. SISTEMA FISCAL DEL ESTADO MIEMBRO COMO MARCO DE REFERENCIA VERSUS SISTEMA FISCAL SUBESTATAL.

Sentencia del TJUE, de 6 de septiembre de 2006, República portuguesa/Comunidades Europeas, (as C-88/03, cit.), apartado 22 in fine.

“... el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro”

“... clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables a determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un estado miembro.”

La República de Portugal estima que cuando un ente regional, en función de su competencia normativa, establece ventajas fiscales, el marco de referencia ha de ser la región y no todo el territorio nacional. Considera que la Comisión se equivocó al tomar como referencia todo el territorio portugués.

Para el Reino Unido, si la constitución de los países autoriza la existencia de regiones con capacidad legal para elaborar normas fiscales, es el territorio de esta región el que ha de considerarse como marco de referencia siempre que asuma las consecuencias de la posible menor recaudación.

Se hace imprescindible precisar los casos en los que la aplicación de un tipo impositivo menor en una zona geográfica concreta dentro de un estado miembro produce un beneficio selectivo y por tanto colisiona con la normativa europea sobre Ayudas de Estado.

Para ordenar esta cuestión, el abogado General GEELHOED en sus conclusiones elabora tres modelos fiscales diferenciados:

- El primer modelo sería aquel en el que el gobierno central del Estado establece un tipo impositivo inferior aplicable solo a una determinada zona geográfica. Una única entidad estatal establece dos tipos diferentes para diferentes regiones. En este supuesto la selectividad es clara y la ayuda sería ilícita.
- El segundo modelo es aquel en el que los entes infraestatales tienen capacidad constitucional para fijar sus tipos impositivos en las zonas que están bajo su competencia. Cuando cada ente subestatal puede establecer su tipo impositivo independientemente del gobierno central, es un sinsentido tomar como marco de referencia todo el territorio estatal. Dado que existe una simetría competencial entre los entes subestatales, las ayudas serán lícitas.
- El tercer modelo es el de asimetría competencial, en él coexisten un tipo impositivo a nivel nacional y un tipo impositivo emanado de un ente infraestatal aplicable a una determinada región. En este caso no es fácil determinar si la ayuda es ilegal para saber si la medida es selectiva y, por tanto, incumple el art. 107 del TUE hay que conocer si el marco de referencia es el sistema nacional o el sistema regional.

La Comisión, en su decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, se expresó claramente en el sentido de que la autonomía fiscal del ente que concede los beneficios no excluye la selectividad de las ayudas.

Sin embargo el Abogado General se aleja de opinión sustentada por la Comisión y considera que en el supuesto de que la entidad subestatal goce de autonomía total, el marco de referencia para analizar la selectividad será el sistema regional y no el estatal.

- **Autonomía total: institucional, económica y de funcionamiento.**

Siguiendo la argumentación del abogado General GEELHOED, una entidad infraestatal gozará de autonomía total cuando disponga de autonomía institucional, autonomía de procedimiento y económica.

Autonomía institucional.

Existirá una autonomía institucional cuando la región en cuestión tenga un estatuto político y administrativo diferente al del gobierno central. La medida debe ser tomada por la entidad regional sin intervención del Estado central.

Analizar el cumplimiento de este requisito presupone analizar la constitución y el ordenamiento jurídico del Estado miembro, para saber si la región efectivamente puede asumir competencias fiscales propias.

Autonomía procedimental.

Existirá una autonomía procedimental cuando sean los gobiernos regionales/subcentrales los que adopten las diferentes medidas y decisiones sin la intervención del gobierno central.

Autonomía económica y financiera.

Se considera que una región dispone de autonomía económica y financiera cuando es ella quien asume las consecuencias económicas y financieras que la medida adoptada pueda ocasionar.

No deben existir compensaciones ni ayudas ni subvenciones que procedan de otras regiones y/o del gobierno central y que subsanen la menor recaudación que como consecuencia de las medidas fiscales se haya producido.

La región debe asumir por sí misma las consecuencias negativas que se puedan derivar de sus decisiones.

En caso de que concurran las tres autonomías citadas anteriormente, se considerara que la región o territorio en cuestión goza de autonomía total. Eso quiere decir, que el requisito “selectividad regional” que supondría que una medida fuese considerada Ayuda de Estado queda invalidado, porque ahora el marco de referencia no es todo el Estado sino una región en concreto.

6.2. APLICACIÓN DE LA SENTENCIA AL CASO DEL PAÍS VASCO.

Recordemos que las normas del Impuesto de Sociedades, dictadas por las instituciones forales, fueron declaradas nulas de pleno derecho en parte de su articulado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de diciembre de 2004, al ser susceptibles de ser consideradas Ayudas de Estado y no haber sido comunicadas a la Comisión Europea.

Nada más conocerse las conclusiones de GEELHOED, el TSJPV, en primer lugar, paralizó la ejecución de la sentencia que la Federación de Empresarios de la Rioja había interpuesto contra las Normas Forales que fijaban el tipo del 32,5% en el Impuesto de Sociedades.

En segundo lugar, comunicó a las partes implicadas que antes de dictar resolución sobre los casos pendientes, elevaba una cuestión prejudicial al Tribunal Europeo para conocer su opinión –segunda cuestión prejudicial–.

El 20 de septiembre de 2006, 14 días después de la sentencia, el TSJPV suspendía la tramitación de todos los procesos en curso y planteaba al TJUE la conocida como segunda cuestión prejudicial.

Las instituciones de los Territorios Históricos contemplaban aliviadas cómo se emprendía el camino para resolver definitivamente las controversias que surgían con los preceptos tributarios de sus Normas Forales.

En marzo de 2007, las Haciendas Forales de los tres Territorios Históricos aprobaron una rebaja en el tipo del IS pasando del 32,5% del año 2005 al 28%, cuatro puntos y medio inferior al tipo del impuesto en territorio común.

La doctrina fijada en el asunto de las Azores daba sus frutos, y esta reforma del Impuesto de Sociedades por parte de los Territorios Históricos no era suspendida por el TSJPV.

La sentencia de las Azores no solo hizo que el TSJPV modificara sus actuaciones sino que obligó al Tribunal Supremo a replantear su posición en las causas todavía pendientes, de forma que abandonó su precedente (sentencia 9 diciembre 2004) y asumió los criterios de esta sentencia y las nuevas corrientes de la doctrina europea a la hora de calificar como Ayudas de Estado a las normas fiscales vascas.

La denominada segunda cuestión prejudicial en realidad engloba siete cuestiones prejudiciales –asuntos C-482/06 a C-434/06–. Desde el primer momento, al atribuir el asunto a una sala de cinco jueces el TJUE, deja claro que no tiene intención de alejarse de la Doctrina de las Azores, puesto que si hubiera querido cambiar ese precedente el asunto debería ser tratado por la Gran Sala. El TJUE pretende, de una parte, reafirmar la doctrina surgida de la sentencia de las Azores y, de otra, establecer reglas concretas aplicables en todos los casos y reducir en el futuro los litigios.

El TJSPV engloba el caso vasco como un supuesto de descentralización asimétrica de competencias –tercer escenario contemplado por el abogado general Geelhoed– y entiende que debe estudiarse el cumplimiento de la triple autonomía.

No tiene ninguna duda sobre el cumplimiento de la autonomía institucional, toda vez que la potestad normativa de los Territorios Históricos emana de la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española –reconocimiento de los Derechos Históricos–, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del Concierto Económico.

La autonomía económica parece clara, ya que no existe ninguna compensación estatal a la merma de ingresos que las medidas fiscales adoptadas en las Normas Forales pudieran suponer.

Aunque en principio admite la autonomía de procedimiento de los Territorios Históricos, ya que el Estado no puede intervenir en la elaboración de las Normas Forales fiscales, le surgen dudas sin embargo dado que las Normas Forales están sometidas al control de órganos judiciales estatales. El Concierto establece la presión global equivalente al Estado y por qué el Concierto permite que a través de comisiones los Territorios Históricos y el Estado puedan llegar a acuerdos en el contenido normativo.

Todos los litigantes pueden presentar sus alegaciones ante el TJUE, y así lo hicieron por una parte la Unión General de Trabajadores y las comunidades de Castilla y León y por otra parte las Diputaciones Forales y las Juntas Generales. Los primeros manifestaron que no se cumplía ninguno de los tres criterios de autonomía y por tanto la normativa foral debía considerarse Ayudas de Estado. Los segundos concluían que se cumplían de forma estricta los tres criterios de autonomía recogidos en la sentencia de las Azores y por tanto las disposiciones forales no podían calificarse como Ayudas de Estado al no ser aplicable el criterio de selectividad regional.

El TSJPV, por su parte, pedía que se clarificasen determinados aspectos de la sentencia de las Azores, y sus dudas sobre la autonomía procedimental de las normas vascas.

La Comisión Europea, en esta cuestión prejudicial, se mostró muy estricta y además de los tres requisitos ya analizados exigió un cuarto requisito, exigiendo que el ente subestatal adopte un papel que sea determinante en la definición del medio político y económico. De este modo, deviene imposible que cualquier región cumpla todos los requisitos.

Puesto que los principios emanados del Tribunal de Luxemburgo son de aplicación en toda la Unión Europea, cualquier país puede verse afectado y, por eso, puede intervenir en las cuestiones prejudiciales. En esta cuestión prejudicial presentada por el TSJPV, otros países como Reino Unido e Italia, además de España, solicitaron presentar observaciones por escrito. Sicilia había dictado

medidas fiscales a las que la Comisión Europea había abierto un procedimiento, por lo que Italia estaba muy interesada en que se aclarara el alcance de los requisitos de la sentencia Azores. Reino Unido se encontraba en una situación parecida con temas de Escocia y Gibraltar.

La Abogada General Kokott, el 8 de mayo de 2008, publicó sus conclusiones, claramente favorables a las pretensiones del de las instituciones vascas, y en ellas rechazaba de plano la exigencia del cuarto criterio que había planteado la Comisión y ratificaba la sentencia de las Azores. En el apartado 56 de sus conclusiones, la Abogada General reconoce el equilibrio que el tribunal de la ST Azores consiguió entre el respeto a la normativa de Ayudas de Estado recogidas en el tratado de la Unión Europea y la estructura constitucional de cada país miembro.

El TJUE publicó su sentencia 11 de septiembre de 2008. Recordemos que no se trata de resolver ningún recurso, sino de responder a una cuestión prejudicial, por lo que la decisión de si la normativa vasca cumple o no lo establecido en la ST de las Azores, es del TSJPV y no del Tribunal de Luxemburgo. Éste lo que hace es dar pautas para su correcta interpretación.

7. SENTENCIA DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008, del TJUE. UGT, La Rioja as. 428/06 a 434/06.

Antes de centrarse en el análisis del test de autonomía, es importante aclarar unas cuestiones previas, como son determinar cuál es el marco de referencia e individualizar la entidad infraestatal.

- **Marco de referencia.**

El Tribunal confirma el hecho de que el marco de referencia no tiene que ser el mismo que todo territorio del Estado miembro. Se reafirma en la posibilidad de que las medidas fiscales procedentes de entes subestatales cumplan la legalidad europea y no sean automáticamente consideradas como ilegales por vulneración de la legislación referida a Ayudas de Estado.

- **Concreción de la entidad infraestatal.**

Queda por determinar qué entidad infraestatal se toma como referencia: los Territorios Históricos –posición defendida por la Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comunidad Autónoma de la Rioja en base a que fueron estos los que adoptaron las medidas tributarias– o los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma conjuntamente –posición defendida por el Gobierno Español y por las autoridades vascas–.

El TJUE reconoce la complejidad del sistema institucional español, los Territorios Históricos son competentes en materia tributaria, pero la comunidad Autónoma es competente en materia económica. Ahora bien, es imprescindible la colaboración entre todos ellos, por lo que la entidad infraestatal tomada como referencia para apreciar la posible existencia de selectividad regional ha de estar formada tanto por esos Territorios Históricos como por la Comunidad Autónoma.

ANÁLISIS DE LOS TRES REQUISITOS

- **Autonomía institucional.**

De una parte, la Comunidad de la Rioja, que niega su existencia, puesto que la CAPV al ejercer sus competencias ha de hacerlo dentro del marco de los objetivos de política nacional que establece el Estado. La Comunidad de Castilla y León niega esta autonomía basándose en que los Territorios Históricos tienen que contribuir a las cargas del Estado. La Comisión Europea no niega que exista esta autonomía, pero manifiesta sus dudas y cuasi califica a las autoridades fiscales de recaudadores para otras administraciones.

De otra parte, el TSJPV, Confesbak y el Reino Unido, que no tienen ninguna duda de su cumplimiento.

El TJUE considera que la existencia de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central es suficiente para considerar cumplido el primer requisito.

- **Autonomía de procedimiento.**

En este supuesto, las posiciones de las partes también están encontradas. Las Comunidades de la Rioja y de Castilla y León, en su pretensión de negar el cumplimiento de este requisito, alegaron que las normas de las Juntas Generales pueden ser recurridas ante órganos administrativos y, además, el ejercicio de sus competencias debe ajustarse a limitaciones, tanto en relación con la CAPV y con el Estado como entre ellas –ajustarse a los principios de solidaridad que se recoge en la Constitución y el principio de armonización fiscal que aparece recogido en el Concierto–.

La Comunidad Europea señala que no se cumple este requisito cuando la entidad subestatal está obligada a consultar al gobierno central.

Sin embargo, el Gobierno Italiano y Reino Unido –que, como hemos dicho, estaban muy interesados en la respuesta del Tribunal puesto que ellos tienen situaciones similares–, alegaban que mientras el Estado no pueda vetar las normas, la mera existencia de medidas conciliadoras no desvirtúa la autonomía de procedimiento.

Es cierto que las Autoridades Forales y el Estado se comunican entre sí los proyectos de normas tributarias, pero esto no significa ausencia de autonomía de procedimiento, porque la decisión final es de la entidad infraestatal. Esta postura, defendida por los Territorios Históricos y por Confebask, es también sustentada por el Tribunal Europeo. Lo fundamental, en opinión del Tribunal, es que la entidad infraestatal pueda adoptar de forma independiente sus decisiones.

- **Autonomía económica.**

La Comunidad Autónoma de Castilla y León y la Comunidad Autónoma de la Rioja acuden a principios de la Constitución para negar la existencia de dicha autonomía junto con la Comisión Europea.

Las autoridades forales hacen hincapié en la autonomía fiscal y el sistema de riesgo unilateral del cupo. Es verdad que la CAPV transfiere fondos a la Hacienda Estatal para compensar los servicios que son prestados en el País Vasco pero pagados por el Estado Central –competencias no transferidas–, pero esta cantidad –cupo– es fija y no se ve modificada por las normas fiscales aprobadas en los Territorios Forales. En ningún momento un menor tipo impositivo o unas deducciones del Impuesto de Sociedades se reflejan en una menor cantidad transferida.

La Comisión plantea dudas en este sentido y expresa su temor de que, si bien es verdad que la cifra a pagar por el cupo no se minore, podría compensarse económicamente a la CAPV a través de otros medios.

Sin embargo, el Tribunal considera que tienen que ser los tribunales internos los que determinen si el Estado Central compensa a los Territorios Históricos por la menor recaudación que como consecuencia de las medidas favorables a las empresas se produzca.

Esta sentencia viene a refrendar que sí se cumplen los tres criterios de autonomía y las Normas Forales no constituyen Ayudas de Estado, lo que significa que el País Vasco puede elaborar normas fiscales que difieran de las del Estado. Así, puede en la regulación del Impuesto de Sociedades incluir deducciones que no existan en el resto del territorio, o establecer un tipo impositivo inferior.

Tras esta sentencia se puede afirmar, como así lo dice José Rubí, que *“el Concierto económico ha superado... el test de la autonomía económica... el sistema de riesgo unilateral y el cupo se han convertido en el instrumento que hace que el Concierto económico cumpla todas las características del requisito de autonomía económica.”*

Una vez resuelta esta cuestión prejudicial, tanto el TSJPV como el TS tendrán que tenerlo en cuenta a la hora de resolver todos los procesos que habían quedado paralizados.

8. INCUMPLIMIENTO Y MULTA EUROPEA

La sentencia favorable del TJUE de 2008 se refiere a la normativa foral del año 2005, pero recordemos que seguían vigentes las Decisiones de la Comisión del año 2001 y, por ende, subsiste la obligación de recuperar las ayudas concedidas al amparo de las normas de 1993 y 1996. Comienza aquí otro largo recorrido procesal.

Antes de nada, maticemos que, aunque las disposiciones declaradas incompatibles con la legislación europea son territoriales y no normas estatales, el interlocutor válido ante la Unión Europea es el Reino de España, que es el Estado miembro. Es el Estado español quien tiene que defender ante la Comisión y el Tribunal la legalidad de las medidas y quien asumirá las consecuencias derivadas de las decisiones de las autoridades europeas. Esto no significa cuestionar la potestad legislativa del País Vasco.

Las seis decisiones de la comisión a las que nos hemos referido son:

- Decisión 2002/820/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones.
- Decisión 2002/892/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.
- Decisión 2003/27/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Bizkaia en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones.
- Decisión 2002/806/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 Bizkaia.
- Decisión 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones.
- 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 de Guipúzcoa.

Estas decisiones, además de declarar como Ayudas de Estado los incentivos fiscales vascos, impusieron dos obligaciones que eran la recuperación de las ayudas y la derogación de la normativa.

Pasado el plazo establecido para ello, ninguna de las dos medidas fue adoptada por el Estado español y, claro está, la Comisión presentó recursos por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia

La Comisión reclamaba a las Diputaciones Forales que recuperasen los 750 millones de ayudas otorgadas, 587 millones según la legislación de 1993 y 163 millones consecuencia de la legislación de 1996, de las que se beneficiaron alrededor de 300 empresas.

El Tribunal, en sentencia de 14 diciembre de 2006, declaró que el Reino de España ciertamente había incumplido estas obligaciones en dos sentidos, en cuanto a los plazos y en cuanto al contenido.

Consecuencia del incumplimiento anterior y como colofón a esta larga lucha, el TJUE, en Sentencia TJUE de 13 mayo 2014, a petición de la Comisión, condenó al Reino de España a pagar una suma a tanto alzado y al pago de las costas.

La condena al pago de una cantidad a tanto alzado y, sobre todo, la cuantía, depende de los hechos que rodeen al caso, como son: el retraso en el cumplimiento, la gravedad de la infracción y la reincidencia. Analizaremos a continuación cómo han influido estas circunstancias en la cuantificación de la sanción.

La Comisión es clara y entiende que estamos ante un nivel 9 de incumplimiento.

- El incumplimiento duró 2.500 días, y la Comisión entendió que el Reino de España no tuvo ningún interés en agilizar el proceso de recuperación de las ayudas; tardó ocho años en comunicar las dificultades que tenía en la recuperación de estas ayudas.
- La mejor forma de comprobar el grado de cumplimiento del Reino de España es examinar la devolución por parte de las empresas de las ayudas recibidas de forma indebida, que las cantidades recuperadas hasta ese momento fueran tan solo del 13%, del total, quedando pendientes todavía 569.041.135,45 euros, esto nos da una idea de la gravedad de la infracción.
- La Comisión recuerda, que no es la primera vez que el Reino de España incumple la obligación de recuperar rápidamente ayudas ilegales. Para que esta repetición de actos ilícitos no siga produciéndose en el futuro, es necesario tomar medidas disuasorias, y qué mejor manera de hacerlo que imponer como multa el pago de una cantidad a tanto alzado.

El Reino de España se defendió e intentó rebajar el nivel de incumplimiento a nivel 1 alegando que:

- La región afectada era tan solo una y dotada de gran autonomía, por lo que las consecuencias para los intereses generales son limitadas.
- Que tenía que repercutir a cada uno de los Territorios Históricos –causantes de la infracción del Derecho Europeo– las sanciones, y que para ello el TJUE debía individualizar el grado de incumplimiento de cada territorio. Sin embargo, el Tribunal dejó claro que el reparto competencial del poder central y sus regiones es un asunto interno del Reino de España y que es él quien debe corroborar el importe exacto de las cantidades que deberían haber sido recuperadas.

A pesar de que la Abogada General Sra. Kokkot pedía una multa de 50 millones de euros, finalmente la multa impuesta fue de 30 millones de euros.

Con el pago de los 30 millones de euros y después de años de pleitos, termina el recorrido europeo de las llamadas “vacaciones fiscales vascas”, quedando la cuestión definitivamente zanjada.

Ejecución de la sentencia.

Sin embargo, ahora daba comienzo el recorrido interno de estas decisiones, que como todo en esta historia pasa por los tribunales.

La primera cuestión que se planteó fue qué instituciones pagaban esta multa y en qué cuantía lo haría cada una de ellas.

Estaba claro que el Gobierno español no tenía ninguna responsabilidad y que por tanto no tenía que hacerse cargo de ningún pago; este correspondía en exclusiva a las instituciones del País Vasco.

No era fácil que las tres haciendas vascas se pusieran de acuerdo en el reparto y, para complicarlo más, recordemos que la Diputación de Bizkaia estaba gobernada por el PNV, la de Gipuzkoa por Bildu y la de Álava por el PP. Ni que decir tiene que esta situación no ayudaba a llegar a un acuerdo entre ellas.

Gipuzkoa tachó de negligentes a PNV y EA por no recuperar las ayudas a su debido tiempo, y apostó por que el Gobierno Vasco pagara el 70% de la multa.

Álava apoyaba la idea de que cada Diputación pagara en función de los ingresos recibidos.

Bizkaia consideraba que debía valorarse la agilidad de cada territorio en la “recuperación de las ayudas”, puesto que al fin y al cabo este retraso es el que dio origen a la multa.

Con este panorama, El Consejo Vasco de Finanzas se reunió el 23 de julio de 2014 y acordó que el Ejecutivo Vasco pagaría el 70% de la sanción, mientras que las tres diputaciones asumían el 30% restante, correspondiendo el 16,6% a Álava, el 33% a Gipuzkoa y el 50% a Bizkaia.

Ahora comenzaba la lucha de las empresas beneficiarias de las ayudas, Estas empresas actuaron en base a la legalidad existente en su momento y con el convencimiento de que las normas de los años 1993 y 1996 eran legítimas.

Una de estas empresas, Papresa, S.A., tuvo que ingresar 710.193,10 € y, por supuesto, recurrió a los tribunales.

Su argumentación se basó en que la Administración Foral de Gipuzkoa, al revocar las ayudas fiscales, infringió el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima, causando un perjuicio económico.

El conflicto llegó hasta el Tribunal Supremo y éste, en su fallo, estableció que no existía obligación de indemnizar a la empresa. Entre sus argumentaciones consideró:

- Que la Diputación Foral estaba obligada a reclamar la devolución porque debía acatar y ejecutar lo dispuesto por la Comisión Europea.
- La devolución de las ayudas es consecuencia de la ilegalidad de la norma, por lo que no puede considerarse una sanción.
- Que la empresa se acogió a los beneficios fiscales libremente.
- Que la devolución de las ayudas no constituye un daño, sino la vuelta a una posición de igualdad con el resto de los competidores.

Las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia también se vieron inmersas en reclamaciones similares, y en ambos casos el Tribunal Supremo dictó sentencia exonerándolas de la obligación de indemnizar.

Las empresas acogidas a los incentivos fiscales tuvieron finalmente que devolver las ayudas y los intereses correspondientes.

Se ponía fin a mas de veinte años de controversias, quedando el tema de las “vacaciones fiscales” definitivamente cerrado.

9. CONCLUSIONES

- Cada Estado miembro debe ejercitar su competencia exclusiva sobre la fiscalidad, con respeto a la normativa europea. Del mismo modo, aquellas Regiones que dentro de un Estado tienen capacidad para elaborar su propia normativa tributaria, deben acomodar ésta a lo establecido en la legislación comunitaria. El control de su cumplimiento está encomendado a la Comisión Europea.
- Europa solo regula las Ayudas de Estado en tres artículos (arts. 107 a 109 del TFUE). Es por esto que el TJUE, a través de sus sentencias, completa e interpreta el contenido y alcance de los conceptos contenidos en ellos.
- El encaje del Concierto Económico en la normativa europea de Ayudas de Estado dependía de la interpretación que del concepto de selectividad – territorial– se hiciera.
- La Comisión Europea, para calificar Normas Forales como Ayudas de Estado ha utilizado criterios de selectividad material. Fue el TS en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 quien, basándose en la doctrina del Sr. Saggio, adoptó criterios de selectividad regional, criterios que se han revelado totalmente erróneos.
- La legalidad del Concierto quedó ratificada por el TJUE con dos sentencias clave. La de septiembre de 2006 y la de septiembre de 2008.
- Tras más de 20 años, se dio por concluido el asunto de las “vacaciones fiscales vascas” con relativa satisfacción para todas las partes implicadas. La Comisión veía por fin cumplidas sus decisiones, para el TJUE se cumplía con la legalidad, las empresas beneficiarias, por fin, concluían un largo y tortuoso camino, a pesar de que tuvieron que devolver las cantidades correspondientes, para el Reino de España porque dejaba de ser el único responsable ante la Unión Europea, aun cuando no había promulgado las normas conflictivas ni tuviera que pagar la sanción y para las instituciones forales creadores de las normas, que vieron como pasando por la autorización previa de la Comisión su normativa era compatible con la normativa europea.
- Se tuvieron que recuperar cerca de 600 millones de pesetas en impuestos a 300 empresas afectadas y las diputaciones pagaron una sanción de 30 millones de euros.
- La elevada conflictividad de las Normas Forales dimanante de su rango formal se subsanó con la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de Septiembre, al quedar su impugnación sometida al Tribunal Constitucional.

- Los Territorios Históricos cumplen con todos los requisitos exigidos por el TJUE y, por tanto, las instituciones forales son competentes para regular su propio sistema tributario, incluido el Impuesto de sociedades.

BIBLIOGRAFIA.

- Alonso Arce Iñaki.(2008).*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* Zergak: gaceta tributaria del País Vasco, ISSN 1133-5130, Nº. 35, 2008, págs.91-144
- Alonso Arce Iñaki. (2015).*Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico: principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el marco de la Unión Europea. Tesis Doctoral, Universidad del País Vasco.*
- Del Blanco García, Alvaro Jesús. (2014). *El derecho de la unión europea como límite al sistema de financiación de las comunidades autónomas. Tesis Doctoral, UNED.*
- Diez Estella Fernando, Diez Moreno Fernando (2009) *Las ayudas de Estado en las llamadas "vacaciones fiscales"*Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia, ISSN1575-2054,Nº 9, 2009, págs.61-73.
- Dominguez Orena, Aitor (2006) *Espaldarazo al Concierto económico (sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) (Asunto C-88/03)* Nueva fiscalidad,ISSN1696-0173,Nº. 11, 2005, págs.27-80.
- EzcurraVillar, Marta (2016). *Normas Forales y ayudas de estado. Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco(dir.),*
- García Guijo Leopoldo. (2014). *Algunas consideraciones en torno la relación entre las ayudas de estado y las libertades de circulación en el ámbito tributario.* Investigaciones en ciencias jurídicas: desafíos actuales del derecho / coord. Por Ángel Valencia Sáiz, 2014, ISB 978-84-16036-51-6
- Jara Merino, Isaac (2007) “*A vueltas con las ayudas de estado de carácter fiscal*” Forum fiscal Alava, ISSN 1575-5711, Mes 10-11, 2007, págs.25-42.
- Martínez Bárbara Gemma (2012) *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)*Forum fiscal de Gipuzkoa, ISSN1136-789X, Mes 182, 2012, págs.17-31.
- Pérez Bernabeu Begoña (2009). *El requisito de la selectividad en las ayudas del estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos*

ejemplos recientes Revista de información fiscal, ISSN 1576-4133, N° 95, 2009, págs. 45-74

- Pérez Bernabeu Begoña. (2011). *El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado. (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)* Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° 138, 2011, págs. 135-142
- Pérez Bernabeu Begoña. (2012). *Reflexiones en torno a la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011 relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar y su consideración como Ayuda de Estado.* Crónica tributaria, ISSN0210-2919, N° Extra 1, 2012, págs.23-26.
- Rubí Casinello, José. (2015). *El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional.* Ekonomiaz: Revista vasca de economía, ISSN0213-3865, N° 88 2015(Ejemplar dedicado a: El sistema fiscal a debate. Competitividad, equidad y lucha contra el fraude), págs. 312-343.
- Uriarte, Pedro Luis (2015) *El Concierto económico vasco: una visión personal*
- Ugartemendía Eceizabarrena, Juan Ignacio(*dir.*),2016SBN978-84-7777-501-0,*págs.*183-207.
- Urrea Corres Mariola. *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 (REEI), ISSN-e 1697-5197, N°. 14, 2007
- Sentencias del TJUE, www.curia.europa.eu
- www.elconciertoeconomico.com