

LAS AYUDAS FISCALES DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho.

Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Central

Extracto:

LAS Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de junio y 28 de julio de 2011, han confirmado la consideración como ayudas de Estado de los regímenes fiscales de los territorios históricos de la comunidad autónoma vasca, relativos en una exención temporal del Impuesto sobre Sociedades durante 10 años, el otorgamiento de un crédito fiscal del 45 por 100 a las inversiones sobre activos fijos materiales nuevos que superaran un determinado importe y las reducciones graduales en la base imponible del citado impuesto. Este trabajo analiza las citadas sentencias en relación con la jurisprudencia anterior del mencionado tribunal sobre los regímenes fiscales de los entes infraestatales y la normativa comunitaria.

Palabras clave: ayudas de Estado y medidas selectivas.

FISCAL AID BASQUE REGIONAL TERRITORIES IN LIGHT OF THE JURISPRUDENCE OF THE COURT OF THE EUROPEAN UNION

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho.

Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Central

Abstract:

THE Court of Justice of the European Union, June 9 and July 28, 2011, confirmed the account as State aid tax regimes of the provinces of the basque autonomous community, on a temporary exemption corporate income tax for 10 years, granting a 45% tax credit for investments on new fixed assets over a certain amount and gradual reductions in the tax base of the tax. This paper analyzes the judgments in relation to the said court's prior jurisprudence on the fiscal systems of local infra and community legislation.

Keywords: State aid and targeted measures.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de junio y 28 de julio de 2011.
 - A) La STJUE, de 9 de junio de 2011, relativa al asunto Diputación Foral de Vizcaya y otros/ Comisión (C-465/09 P a C-470/09 P).
 - B) Las SSTJUE, de 28 de julio de 2011, relativas a los asuntos Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión (C-471/09 P a C-473/09 P) y Diputación Foral de Vizcaya y otros/ Comisión (C-474/09 P a 476 P).
- III. Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las ayudas de los territorios forales vascos.
- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha considerado recientemente como «ayudas de Estado» los beneficios fiscales otorgados por los territorios forales vascos, concretamente en la sentencia relativa al asunto *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* [STJUE de 9 de junio de 2011 (C-465/09 P a C-470/09 P) NFJ042868], resolutorio de los recursos de casación relativos a las ayudas de empresas de nueva creación aprobadas por las Diputaciones Forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, a través de las Normas Forales 18/1993, 5/1993 y 11/1993, respectivamente. Ayudas consistentes en la exención del Impuesto sobre Sociedades durante un periodo de 10 ejercicios fiscales consecutivos a las empresas que se creasen entre la fecha de entrada en vigor de dichas medidas, aprobadas en el año 1993, y el 31 de diciembre de 1994, así como de un crédito fiscal del 25 por 100. Exenciones supeditadas a la realización de unas inversiones de un importe mínimo y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo ¹ (conocidas como *vacaciones fiscales*). El TJUE declaró como ayudas de Estado las citadas ayudas, confirmando la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (actualmente Tribunal General), de 9 de septiembre de 2009, relativa a los asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02 (NFJ034936), la cual había considerado como «selectivas dichas ayudas».

Posteriormente, el TJUE confirmó igualmente la consideración de «ayudas de Estado», en la sentencia relativa al asunto *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* [STJUE de 28 de julio de 2011 (C-471/09 a C-473/09 P) NFJ043548] ², mediante la que se desestimaron los recursos de casación, los beneficios fiscales otorgados por las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya por la adquisición de activos (crédito del 45% de la inversión en activos materiales nuevos que excedieran de 2.500.000.000 de pts.) ³, recursos formulados contra la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asunto *Diputación Foral de Álava/Comisión* [(T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01) NFJ034926] ⁴, el cual había considerado como «ayudas de Estado» los citados beneficios fiscales.

De igual forma, el TJUE en la sentencia relativa al asunto *Diputación Foral de Vizcaya/Comisión* [STJUE de 28 de julio de 2011 (C-474/09 a C-476/09 P) NFJ043558] desestimó los recursos de

¹ Capital mínimo de 20.000.000 de pts., totalmente desembolsado, la realización de inversiones desde la fecha de constitución hasta el 31 de diciembre de 1995 de 80.000.000 de pts., y la creación de 10 puestos de trabajo durante los 6 meses siguientes a su constitución.

² Las llamadas «minivacaciones fiscales».

³ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Los incentivos fiscales (vacaciones fiscales y minivacaciones) y el Tribunal de Primera Instancia: Ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 19, noviembre 2009, págs. 77-112.

⁴ Disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995 (en vigor hasta 1999); disposición adicional cuarta de la Norma Foral 7/1996 de Vizcaya, de 26 de diciembre, prorrogada por la disposición adicional segunda de la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril, y la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997 de Guipúzcoa, de 22 de diciembre (en vigor hasta el año 2000, en estos dos últimos casos).

casación contra la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, sobre la reducción gradual de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades desde el año 1995 (reducciones de un 99, 75, 50, y 25%)⁵, asunto *Diputación Foral de Álava y Gobierno Vasco/Comisión* (asuntos T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01, NFJ034946), confirmando que dichos beneficios fiscales tenían la consideración de «ayudas de Estado» prohibidas por la legislación comunitaria.

Con base en las citadas Sentencias del TJUE, de 9 de junio y 28 de julio de 2011, podría pensarse que las mismas modifican el criterio señalado por dicho tribunal en su anterior sentencia relativa al asunto *UGT-La Rioja y otros* [STJUE de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06), NFJ029238], donde señaló que los territorios forales vascos tenían la *autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económico-financiera*⁶ necesarias para considerar como marco de referencia sus referidos territorios, por lo que las medidas fiscales adoptadas por las diputaciones forales vascas no tendrán el carácter de «selectivas», en principio. Sin embargo, como se señala en este trabajo, las recientes sentencias del TJUE confirman el criterio establecido por dicho tribunal en el caso *UGT-La Rioja y otros*.

En efecto, la Unión Europea está obligada por el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea (TUE)⁷ a la formación de un mercado único, lo que lleva consigo el establecimiento de un régimen de control de ayudas que impida el falseamiento de la competencia; la llamada competencia desleal (*Harmful Tax Competition*) prohibida por el citado tratado, cuando los Estados intentan atraer inversiones a su territorio, aunque los propios Estados miembros mantengan el poder de diseñar sus propios sistemas fiscales. Entre dichas ayudas, prohibidas por el Derecho Comunitario y que vincularían a los Estados miembros⁸, estarían las ayudas limitadas a un determinado territorio, al tener carácter selectivo, en principio, por no aplicarse a las empresas establecidas fuera del mismo.

II. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 9 DE JUNIO Y 28 DE JULIO DE 2011

En las citadas sentencias el TJUE ha confirmado su criterio relativo a los beneficios fiscales de los territorios históricos del País Vasco en relación con la posible consideración de los mismos como «ayudas de Estado», en el caso de que dichas ayudas tengan el carácter de «selectivas», con independencia de su carácter territorial al estar vinculadas a dichos territorios.

⁵ Estas reducciones de la base imponible fueron establecidas por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 de Álava, de 5 de julio, aplicable en el Territorio Histórico de Álava, el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996 de Vizcaya, de 26 de junio, aplicable en el Territorio Histórico de Vizcaya, y el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996 de Guipúzcoa, de 4 de julio, aplicable en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, todas normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. Para las sociedades que inicien su actividad empresarial 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, en los cuatro periodos 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, y realicen unas inversiones mínimas y la creación de al menos 10 puestos de trabajo.

⁶ Sentencia UGT-La Rioja y otros, apartados 55 y 60.

⁷ Diario Oficial de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010, C 83.

⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, IEF, 2005, pág. 9.

A) La STJUE, de 9 de junio de 2011, relativa al asunto Diputación Foral de Vizcaya y otros/ Comisión (C-465/09 P a C-470/09 P)

En 1994 la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja y la Federación de Empresas de La Rioja, a las que se añadieron posteriormente otras empresas e instituciones, presentaron una denuncia ante la Comisión Europea, lo que se tradujo que en noviembre de 2000 se procediera a la apertura de un procedimiento de infracción por la citada Comisión, por entender que las normas forales aprobadas⁹ no eran compatibles con las normas que regulan el mercado interior comunitario al suponer unas «ayudas de Estado», con la particularidad de que previamente no se había pedido autorización previa de las autoridades comunitarias, con la consiguiente devolución del dinero indebidamente deducido en el Impuesto sobre Sociedades.

Contra la decisión de la Comisión de 28 de noviembre de 2000 de incoar procedimiento de investigación formal, previsto en el artículo 88.2 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE), con respecto a las ayudas fiscales en forma de exención del Impuesto sobre Sociedades (asuntos T-30/01 a T-32/01), así como contra las decisiones definitivas, de 20 de diciembre de 2001, de la Comisión (asuntos T-86/02 a T-88/02), las diputaciones forales interpusieron sendos recursos de anulación ante el Tribunal de Primera Instancia, que fueron desestimados en Sentencia del citado tribunal, de 9 de septiembre de 2009. La Comisión adujo que al recibir la posterior denuncia del año 2000, tuvo la confirmación de la existencia de una empresa beneficiaria, al mismo tiempo que consideraba que los regímenes fiscales controvertidos constituían ayudas estatales prohibidas por el citado tratado¹⁰.

Contra dicha sentencia del TJUE, las diputaciones forales vascas interpusieron recursos de casación que fueron desestimados por el TJUE en la Sentencia de 9 junio de 2011, antes citada (C-465/09 P a C-470/09 P).

En las decisiones definitivas, la Comisión consideró que los regímenes fiscales controvertidos de los territorios forales (exención durante el plazo de 10 años) constituían ayudas de Estado y no ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, sin que, en ningún caso, fueran objeto de autorización expresa o tácita, cuando además en ningún momento se produjo la notificación a dicha Comisión, por lo que las ayudas serían ilegales. Ayudas que para la Comisión no revestían el carácter de ayudas a la inversión o empleo, ya que las citadas ayudas no se determinaban en función del importe de la inversión ni del número de puestos de trabajo creados (aunque se exigen estos dos requisitos) sino en función de la base imponible. Por lo que habían de calificarse dichas ayudas como de ayudas de *funcionamiento* para dicho órgano.

El Tribunal de Justicia, en primer lugar, rechaza en la citada Sentencia de 9 de junio de 2011 que nos encontramos, como alegan los recurrentes, unas «ayudas existentes» de conformidad con el

⁹ Normas Forales 18/1993, 5/1993 y 11/1993.

¹⁰ En el recurso presentado por la Comisión ante el TJUE en mayo de 2011 solicitó la imposición a España de una multa diaria de 236.044 euros por cada día que trascurra entre la fecha de la Sentencia de 9 de junio de 2001 (fecha del segundo fallo condenatorio) y hasta que España acate la sentencia con la recuperación de las cantidades deducidas, y otros 25.817 euros por cada día transcurrido desde la primera resolución, dictada en diciembre de 2006, hasta que se emita la segunda.

artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento 659/1999, es decir, la existencia de una medida que en el momento que se llevó a cabo no constituía ayuda ¹¹.

En segundo lugar, los recurrentes adujeron que los regímenes fiscales controvertidos habían sido implícitamente autorizados por la Comisión o por el Consejo. En este sentido, el Tribunal de Justicia señala que la Comisión debe ser informada de los proyectos dirigidos a conceder ayudas, de conformidad con el artículo 88.3 del TCE (actual art. 108.3 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–), procediendo a un primer examen que dará lugar a la iniciación de un procedimiento contradictorio previsto en la apartado 2 de dicho artículo, en el caso de que considere que las ayudas no son compatibles con la prohibición establecida en el artículo 87 del TCE (actual art. 107 TFUE ¹²). Por tanto, la Comisión realiza un control preventivo, sin que las ayudas puedan ser ejecutadas hasta que las mismas las haya declarado compatibles mediante el oportuno acto, en el que haya fijado definitivamente su posición. En este caso, el TJUE rechaza que haya existido un acto de la Comisión declarando compatibles las ayudas antes de recibir la denuncia del año 2000 y de adoptar la decisión de incoar el procedimiento, las cuales no fueron notificadas a dicha institución, cuando además dicha autorización no puede inferirse del mero silencio de la Comisión ¹³, asunto *Demesa y Territorio Histórico de Álava/ Comisión*, STJUE de 11 de noviembre de 2004 (C-183/02 P y C-187/02 P, Rec.p.I-10609, apartado 52).

En tercer lugar, en materia procesal, el Tribunal de Justicia desestima la alegación de que el Tribunal de Instancia hubiera cometido un error de derecho al no requerir la aportación de pruebas documentales a la Comisión de que esta había autorizado los regímenes fiscales, ya que para el citado Tribunal de Justicia la Comisión en ningún momento autorizó dichos regímenes.

En cuarto lugar, los interesados adujeron la inaplicación de las *Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional* del año 1998 ¹⁴, que entraron en vigor después de la aprobación de los regímenes fiscales, y la calificación de ayudas de funcionamiento, violando los principios de seguridad jurídica e irretroactividad. Sin embargo, para el TJUE dichas directrices son medidas internas que no pueden calificarse de norma jurídica, sino una regla de conducta de la práctica a seguir y de la cual no puede apartarse, en un determinado caso, sin dar razones que sean compatibles con el principio de igualdad de trato, asunto *Dansk Rorindustri y otros/Comisión* [STJUE de 28 de junio de 2005 (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P y C-213/02 P, Rec.p.I-5425, apartado 209)]. Directrices que son de aplicación inmediata, de conformidad con el punto 6.1 de las citadas Directrices del año 1998, salvo que hubieran sido notificadas previamente a la Comisión antes de la adopción de dichas directrices, y que deberán ser evaluadas con arreglo a las reglas vigentes en el momento de la notificación de dichas ayudas. Por lo que, en el caso enjuiciado, al no haberse notificado las ayudas, de conformidad con el apartado 3 del artículo 88 del TCE, las ayudas debían ser evaluadas conforme a las Directrices de 1998.

Por otra parte, con la aplicación de las Directrices de 1998 a una situación en curso, no a una situación que haya adquirido el carácter definitivo, no se infringió *el principio de irretroactividad*

¹¹ Apartado 87.

¹² Diario Oficial de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010, C 83.

¹³ Apartado 100.

¹⁴ DO 1998, C 74, pág. 9, en su versión modificada (DO 200, C258, p.5).

para el Tribunal de Justicia, asunto *Pokzeptowicz-Meyer* [STJUE de 29 de enero de 2002, (C-162/00, Rec.p.I.-1049, apartado 51)]. Tampoco se infringió el principio de *seguridad jurídica*, como principio general de Derecho de la Unión que exige que las normas sean claras, precisas y previsibles en sus efectos, en especial cuando pueden tener consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas, caso *Förster* [STJUE de 18 de noviembre de 2008 (C-158/07, Rec.p.I.-8508, apartado 67)]. Cuando para la aplicación de las normas de la Unión se exige que la Comisión pueda en todo momento adaptar su evaluación a las necesidades de esa política, asunto *Musique Diffusion française y otros/ Comisión* [STJUE de 7 de junio de 1983 (100/80 a103/80, Rec.p.1825, apartado 109)], no resultando 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 se adoptó¹⁵.

En quinto lugar, los recurrentes consideraron como un error de Derecho la duración irrazonable del procedimiento de examen preliminar de los regímenes controvertidos, dado que la Comisión no había permanecido inactiva mientras se desarrollaba el examen y había podido estimar, en particular, que no disponía aún de los datos necesarios para cerrar el procedimiento, aunque estaba en condiciones de adoptar la decisión de adoptar e incoar el procedimiento y las decisiones definitivas sin disponer de la información solicitada. Por tanto, para los recurrentes existió un error de Derecho al no reconocer el Tribunal de Primera Instancia la inacción de la Comisión y la duración del procedimiento de examen preliminar, y que constituían una circunstancia excepcional que podía justificar una *confianza legítima* en la regularidad de las ayudas otorgadas, por lo que tal circunstancia impediría la recuperación de tales ayudas.

Sin embargo, el hecho en que entre la primera denuncia en 1994 hasta que la notificación a España de la Decisión de incoar el procedimiento, en noviembre de 2000, hubieran transcurrido 79 meses, así como la inacción de la Comisión a juicio de lo recurrentes, no justifica para el TJUE que un Estado miembro cuyas autoridades han concedido una ayuda infringiendo las normas de procedimiento establecidas en el artículo 88 del TCE (actual art. 108 TFUE) pueda invocar el principio de confianza legítima de los beneficiarios para eludir su obligación de adoptar medidas necesarias para la ejecución de la decisión de la Comisión en la que se ordena recuperar la ayuda, ya que ello privaría de eficacia a la prohibición de ayudas de Estado, contenidas en los artículos 87 y 88 del TCE (actuales arts. 107 y 108 TFUE), al poder apoyarse así las autoridades nacionales en su propio comportamiento ilícito para dejar sin efecto las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dicha prohibición, asunto *Italia/Comisión* [STJUE de 29 de abril de 2004 (C-372/97, Rec.p.I.-3679, apartado 112)]. Cuando, por otra parte, el Estado y sus entes territoriales no respetaron la obligación de notificación (art. 88.3 TCE) ni respondieron con precisión a la solicitud de información que le fue remitida por la Comisión durante el procedimiento de examen preliminar, en virtud del deber de colaboración en el supuesto de concesión de ayudas como excepción a la prohibición general, caso asunto *Italia/Comisión*, antes citado, apartado 81. Con base en lo cual, no puede alegar dicho Estado el principio de confianza legítima, asunto *Italia/Comisión* [STJUE de 21 de marzo de 1991 (C-303/88, Rec.p.I.-1433, apartado 43)]. Aunque la Comisión tenga la obligación de actuar dentro de un plazo razonable en la fase preliminar –incoar la siguiente fase o el archivo–, asunto *Athinaiki Techniki/ Comisión* [STJUE de 17 de julio de 2008 (C-521/06 P, Rec.p.I.-5829, apartado 40)], en este caso, cuando no se notificaron los regímenes fiscales controvertidos, ni los recurrentes ofrecieron una res-

¹⁵ Apartado 127.

puesta precisa a la solicitud de información remitida por la Comisión a las autoridades españolas el 19 de enero de 1996, no cabe para el tribunal la apreciación de dicho principio de confianza legítima. Además, la Comisión conoció de al menos una empresa beneficiaria de los regímenes gracias a la denuncia del año 2000, presentada por una empresa competidora de la beneficiaria, por lo que a falta de respuesta de las autoridades españolas a la solicitud de información de los beneficiarios de los regímenes fiscales, la Comisión no disponía de los datos suficientes que le hubieran permitido valorar el alcance real de dichos regímenes ¹⁶, con base en lo cual no debía cerrar el procedimiento. Sin que la inacción de la Comisión, en este caso, donde no se notificaron las ayudas ni las autoridades españolas colaboraron, pueda a juicio del TJUE justificar excepcionalmente una confianza legítima con base en una autorización presunta de dichos regímenes ¹⁷.

Finalmente, los recurrentes adujeron la infracción del principio de *igualdad de trato* con motivo de la excesiva duración del procedimiento abierto por la Comisión para el examen preliminar, respecto de otros casos en que se consideró irrazonable la duración del procedimiento, con lo que se infringía dicho principio recogido en el artículo 14.1 del Reglamento 659/1999. Sin embargo, para el TJUE dichos recurrentes no demostraron de forma jurídicamente suficiente que el caso de los regímenes fiscales vascos fuera comparable a las situaciones en las que la Comisión estimó excesiva la duración del procedimiento del examen preliminar contemplado en el artículo 88.3 del TCE (actual art. 108.3 TFUE), con base en la inexistencia de ayuda, en que la larga duración del procedimiento no era imputable al Estado miembro afectado, o en el hecho de que el beneficio controvertido no había sido aplicado al único beneficiario del régimen en cuestión, circunstancias que para el TJUE no ocurren en el presente y que no pueden compararse con aquellas decisiones en que se apreció una duración excesiva.

En resumen, la sentencia del TJUE confirmó que los regímenes forales fiscales constituían ayudas de Estado, al favorecer a determinadas empresas, dado que confieren una ventaja a los beneficiarios, consistente en una reducción de las cargas que normalmente gravan su presupuesto, que afecta a la competencia y falsea los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ya que las condiciones para la concesión de ayuda excluyen a las empresas radicadas en la Comunidad del País Vasco que no cumplan dichas condiciones ¹⁸, así como, no estar justificadas en la naturaleza o la economía del sistema fiscal, ya que las autoridades españolas no aportaron ninguna información a este respecto.

Ayudas de carácter selectivo, ya que no pueden beneficiarse de dichas ayudas las empresas que no cumplen los requisitos (inversión y empleo) y que no tienen el carácter *de minimis*, por lo que debían haber sido objeto de notificación, al mismo tiempo que la supeditación de las ayudas a una inversión mínima y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo no estaba amparada por las normas comunitarias en materia de ayudas estatales a la «inversión o a la creación de empleo» de finalidad regional, porque la base de dichas ayudas no era el importe de la inversión ni el número de puestos de trabajo, sino la base imponible del gravamen, con base en lo cual constituían verdaderas

¹⁶ Apartado 158.

¹⁷ Aunque la Comisión no publicase en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas el aviso a que se refiere la Comunicación de 1983 sobre ayudas ilegales.

¹⁸ Apartado 45 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02. Concretamente, «excluyen a toda empresa creada antes de la entrada en vigor de la norma foral, que haya generado menos de 10 puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80.000.000 de pts. y cuyo capital desembolsado no supere los 20.000.000 de pts».

ayudas de funcionamiento, en la medida en que liberan a las empresas de costes que normalmente habrían debido soportar en sus actividades normales, en este caso la liberación parcial del Impuesto sobre Sociedades.

Los requisitos de inversión mínima y de generar un mínimo de puestos de trabajo solo son requisitos de acceso al régimen de ayudas, necesarios para poder obtener las exenciones fiscales. Pero una vez cumplidos los requisitos, el importe de la ayuda depende de la base imponible positiva de la empresa, equivalente al resultado de explotación, y no del importe de la inversión.

B) Las SSTJUE, de 28 de julio de 2011, relativas a los asuntos Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión (C-471/09 P a C-473/09 P) y Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión (C-474/09 P a 476 P)

Los procedimientos, sobre las ayudas consistentes en el otorgamiento de un crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones en activos fijos materiales nuevos (*asuntos C-471/09 P a C-473/09*) y reducciones graduales de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (*asuntos C-474/09 P a 476 P*), las cuales no fueron notificadas a las autoridades comunitarias, tuvieron su origen en las denuncias presentadas en junio de 1996 y octubre de 1997 contra la aplicación de las citadas medidas en Álava a las empresas Daewo Electronics Manufacturing España, SA (*Demesa*) y Ramondín, SA y Ramondín Cápsulas, SA (*Ramodín*). La Comisión consideró dichas medidas ilegales, al tener carácter selectivo y no tener la consideración de ayudas regionales, de conformidad con el artículo 87.3 c) del TCE [actual art. 107, apartado 3, letra c) TFUE], al superar los límites de los sucesivos mapas correspondientes a las citadas ayudas¹⁹. En los recursos de casación formulados relativos a los asuntos *C-471/09 P a C-473/09 –crédito fiscal del 45% a las inversiones–*, los recurrentes alegaron varios motivos: la violación del artículo 14.1 del Reglamento 659/1999, en conexión con el principio de protección de la *confianza legítima* y *con el de proporcionalidad*, respectivamente, ya que la Comisión nunca había comunicado la duda sobre la legalidad de los regímenes fiscales de 1988²⁰ y 1993 (inacción de la Comisión)²¹, así como en la *inobservancia de las normas en materia de práctica de la prueba*, mientras que en los asuntos *C-474/09 P a 476 P –reducciones graduales en base imponible–* los interesados alegaron la infracción del citado artículo en conexión con *el principio de confianza legítima* y *la inobservancia de las normas en materia de práctica de la prueba*.

En cuanto al motivo de *confianza legítima* alegado para eludir la ejecución de la decisión de recuperar la ayuda, consecuencia de que la Comisión no formuló objeciones a los regímenes fiscales de 1988 y 1993, análogos a los aprobados en los citados asuntos, motivo que constituiría una circunstancia excepcional que avalaría dicha confianza, el TJUE reitera que no cabe invocar dicho motivo al

¹⁹ Ya que la base de dichas ayudas no es el importe de la inversión, el número de puestos de trabajo o su correspondiente coste salarial, sino la base imponible (ayudas consistentes en reducciones de base imponible). Al mismo tiempo que las ayudas consistentes en la deducción en cuota del 45 por 100 por inversión en activos, cabía la posibilidad de su aplicación a gastos que no tendrían la consideración de inversión.

²⁰ Objeto de Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión (DOL 134, pág. 25).

²¹ Exención del Impuesto sobre Sociedades, objeto de la Sentencia del TJUE (C-465/09 P a C-470/09 P), de 9 de junio de 2011.

haberse infringido las normas de procedimiento (la notificación de los regímenes a la Comisión), en contra de lo establecido en el artículo 88.3 del TCE (actual art. 108.3 TFUE)²², ya que en caso contrario se vaciaría de eficacia el contenido de los artículos 87 y 88 del TCE (actuales arts. 107 y 108 TFUE)²³. En ese sentido, el TJUE subraya que la inacción de la Comisión con respecto a una ayuda estatal carece de significación en el caso de que dicha ayuda no haya sido notificada²⁴.

Por otra parte, respecto de los regímenes de ayudas de 1988, la Decisión 93/337/CEE de la Comisión ya calificó los citados regímenes como contrarios al artículo 52 del tratado, criterio que fue confirmado en la sentencia *Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión*²⁵, antes citada, al considerar el TJUE que los citados regímenes eran contrarios al citado artículo, sin que pudieran incluirse dichos regímenes en las excepciones del artículo 92 del TCE (posterior art. 87 TCE)²⁶. Igualmente, respecto de los regímenes de 1993, también el TJUE desestimó la alegación sobre la confianza legítima basada en la inacción de la Comisión, en su Sentencia de 9 de junio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*²⁷ (C-465/09 P a C-470/09 P), por lo que la citada inacción de la Comisión no podía calificarse como circunstancia excepcional y que su silencio no podía interpretarse como una autorización presunta de dichos regímenes para justificar una confianza legítima de los interesados en la regularidad de las ayudas otorgadas en aplicación de los mismos²⁸.

En cuanto al segundo motivo de casación, *asuntos C-471/09 P a C-473/09*, basado en la violación del *principio de proporcionalidad*, ya que la recuperación de la totalidad de las ayudas ordenada por la Comisión infringía dicho principio, quedando obligada la Comisión a dictar una medida menos gravosa: recuperar los importes que sobrepasasen el límite máximo fijado para las ayudas de finalidad regional. Sin embargo, el TJUE rechaza dicha argumentación, ya que la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación, con objeto de restablecer la situación anterior, no puede considerarse en principio desproporcionada, *asuntí CELF y Ministre de la Cultura et de la Communication* [STJUE de 11 de marzo de 2010 (C-1/09, apartado 54)], sin que, en la fase de la recuperación de las ayudas como consecuencia de las decisiones de la Comisión, sea necesario distinguir según que los importes sobrepasen o no los límites máximos establecidos para las ayudas de finalidad regional. Será en una etapa posterior, al proceder a recuperar efectivamente las ayudas individuales, cuando las autoridades españolas pueden pedir a la Comisión, basándose en un régimen de ayudas de finalidad regional, que excluyera en su caso de la obligación de recuperación de alguna ayuda individual específica²⁹, circunstancia que no fue cumplida por los recurrentes, quienes en la fase admi-

²² Con independencia de que la confianza legítima haya sido invocada por el Estados o por los entes territoriales, apartado 151, asunto *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* (Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011).

²³ En el mismo sentido, apartado 150, asunto *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* (Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011).

²⁴ Apartado 52, asunto *Demesa y Territorio de Álava/Comisión* (STJUE de 11 de noviembre de 2004 –C-183/02 P y C-187/02 P).

²⁵ Apartados 50 y 51, asunto *Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión*.

²⁶ Apartado 48, asunto *Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión*.

²⁷ Apartados 148 a 166, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*.

²⁸ Argumentación que el tribunal la hace extensible (asuntos C-474/09 P a 476 P) a que la Comisión no realiza actuación alguna respecto de la Ley 22/1993, ya que dicha ley no fue notificada, al existir una falta de similitud de la misma con los regímenes fiscales controvertidos (reducciones en base imponible y no en cuota).

²⁹ *Asuntí CELF y Ministre de la Cultura et de la Communication*, apartados 64 y 115.

nistrativa no aportaron información alguna sobre la compatibilidad de las ayudas en ciertos casos individuales, limitándose a alegar que la recuperación era desproporcionada.

Con relación al tercer motivo de casación, basado en la inobservancia de las normas en materia de práctica de pruebas, al haber rechazado el Tribunal de Primera Instancia la petición formulada en la vista oral de que se requiriera a la Comisión toda la documentación concerniente a las actas de determinadas reuniones, lo que acreditaría la suscitada confianza legítima, para el TJUE dicha petición no permitía identificar los documentos concretos cuya presentación se solicitaba, ni los datos contenidos en ellos habrían podido respaldar la tesis de los recurrentes.

Por su parte, las Cámaras de Comercio que se adhirieron a la casación (*asuntos C-471/09 P a C-473/09 y C-474/09 P a 476 P*) alegaron la infracción del citado artículo 14.1 del Reglamento 659/1999 por tres motivos: la violación de los *principios de seguridad jurídica, de buena administración y de igualdad de trato*, artículo que establece que la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.

Las Cámaras de Comercio alegaron que la duración del procedimiento preliminar (38 y 39 meses, respectivamente, entre la presentación de la primera denuncia –1996– y la incoación del procedimiento de investigación formal de los regímenes –1999–) violaba los principios de seguridad jurídica y de buena administración, lo que impediría la recuperación de las ayudas. No obstante, dichos regímenes no fueron notificados de acuerdo con el artículo 88.3 del TCE, por lo que para el TJUE la Comisión no estaba sometida a la regla del plazo de examen establecido en el artículo 4.5 del citado Reglamento 659/1999, cuando, por otra parte, la Comisión tuvo conocimiento de los regímenes fiscales forales con posterioridad a la denuncia presentada en 1996 contra las ayudas individuales a *Demesa* y no contra los regímenes controvertidos, por lo que no puede reprocharse que la Comisión actuase fuera de un plazo razonable y violara los principios de seguridad jurídica y de buena administración en la tramitación del procedimiento de examen preliminar de los regímenes. Por otra parte, el hecho de que no se publicara el aviso en el Diario de las Comunidades Europeas³⁰ no puede impedir para el TJUE la recuperación de las ayudas concedidas ilegalmente en aplicación de los regímenes controvertidos, en especial habida cuenta de que en el caso de las ayudas no notificadas, lo que provoca una falta de seguridad jurídica para los beneficiarios no es el hecho de que se omita publicar ese aviso, sino la falta de notificación de las ayudas³¹, por lo que no se violaron los principios de seguridad jurídica y de buena administración en la tramitación del procedimiento.

Finalmente, sobre la alegación relativa a la infracción del principio de igualdad de trato, el TJUE desestimó dicha alegación ya que las Cámaras de Comercio no acreditaron que las situaciones del caso controvertido fueron comparables a otras en que la Comisión hubiera estimado anteriormente que la duración del procedimiento preliminar hubiera sido excesiva y podía suscitar una confianza legítima en la regularidad de una ayuda estatal³².

³⁰ Comunicación de 1983 sobre las ayudas ilegales.

³¹ *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* (C-465/09 P a C-470/09 P, apartado 164).

³² Decisiones relativas a medidas en que se había declarado la inexistencia de ayuda, o el hecho de la larga duración del procedimiento no era imputable al Estado miembro o el hecho de que el beneficio fiscal controvertido no había sido aplicado al único beneficiario del régimen en cuestión.

Con base en lo cual, el TJUE confirmó la consideración de los beneficios otorgados como «ayudas de Estado», dado su carácter selectivo, al favorecer a determinadas empresas radicadas en dichos territorios³³, frente a otras que se encuentren en una situación objetivamente comparable.

III. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LAS AYUDAS DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS

El artículo 3 del TUE señala la obligación de la Unión de establecer un mercado interior, apoyando el desarrollo sostenible de Europa en una economía social altamente competitiva. Para el funcionamiento correcto de dicho mercado, la Unión tiene competencia exclusiva para el establecimiento de las normas sobre competencia, de acuerdo con el artículo 3.1 b) del TFUE, con el objeto de evitar la competencia desleal³⁴, prohibida por el artículo 107 de este último tratado.

En ese sentido, el artículo 107.1 del TFUE (antiguo art. 87.1 TCE) establece que «serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos públicos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas y producciones».

El artículo 107.1 del TFCE establece un concepto genérico de ayuda de Estado como cualquier medida tendente a aliviar las cargas que normalmente pesan sobre las empresas, con independencia de la finalidad o el organismo otorgante, siendo primordial sus *efectos* para el otorgamiento de dicha calificación, asunto *Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión*, antes citado, y no con base en las causas o a los objetivos de las medidas adoptadas por los Estados miembros³⁵; concepto de ayuda que ha sido desarrollado por el TJUE, como concepto autónomo de Derecho Comunitario, independiente de la definición que establezca la norma nacional, integrante de cualquier incentivo fiscal para las empresas que aligeran su funcionamiento, asunto *Ladbroke Racing* [STJUE de 16 de mayo de 2000 (C-480/98)].

Para que un beneficio fiscal sea contrario a lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE deben cumplirse los requisitos enunciados en dicho precepto, y suponer una ventaja que favorezca a determinadas empresas frente a otras empresas o sectores en la misma situación objetivamente comparable, de modo que se falsee la competencia afectando a los intercambios comerciales, valorándose restrictivamente las excepciones que pueden justificar una medida, no estando justificadas las basadas simplemente en la *naturaleza y estructura del sistema tributario*.

³³ Ya que favorecen a las empresas que realicen inversiones por encima del umbral de 2.500.000.000 de pts. (apartado 28 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asuntos T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01), así como las reducciones de la base imponible controvertidas tienen carácter selectivo, habida cuenta de las condiciones en las que se aplican (apartado 22 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asuntos T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01).

³⁴ Competencia desleal, perniciosa, lesiva. *Harmful Tax Competition* para la OCDE.

³⁵ CASADO OLLERO, G.: «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE», *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario*, Granada, TAT, 1987, págs. 166 y ss.

Estos requisitos son, en primer lugar, la intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario; en tercer lugar, esta intervención debe afectar (o poder afectar) a los intercambios comerciales de los Estados miembros; y, en cuarto lugar, debe ser *selectiva*, favoreciendo a determinadas empresas, con el resultado de falsear o amenazar con falsear la competencia, asunto *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg* [STJUE de 24 de junio de 2003 (C-280/00, Rec.p.I-7747, apartados 74 y 75)], y sin que esté incluida en las excepciones previstas en el artículo 107 apartados 2 y 3 del TFUE.

Los citados requisitos eran cumplidos por los regímenes fiscales aprobados por las diputaciones forales vascas, sin embargo cabía la duda de si dichos regímenes tenían el carácter de «selectivos» por el mero hecho de haber sido dictados por unos entes infraestatales. Para que una medida fiscal sea considerada *selectiva*, ha de favorecer a determinadas empresas frente a otras, a través de una medida legal, reglamentaria o administrativa, ya que tan solo las medidas de *carácter general* permanecen fuera del radio de acción del artículo 107.1 del TFUE, siendo incompatibles únicamente los beneficios fiscales que beneficien a unas empresas frente a otras, para lo cual hay que determinar el marco de referencia, el régimen tributario en relación con el cual se está estableciendo una ayuda, la cual supone una excepción a dicho régimen general (*método de derogación*). Se trata de identificar las desviaciones o tratamientos preferentes sobre la estructura general de tributación³⁶, que atendiendo a sus efectos pueden ser calificadas de ayudas selectivas³⁷. En resumen, para considerar a una medida como selectiva basta que los efectos de ella sitúen a un sector o determinados contribuyentes en situación de ventaja económica frente a otros, dentro de un mismo marco territorial que puede referirse a un ente infraestatal.

La medida fiscal prohibida debe suponer una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas de un mismo marco territorial, con la consiguiente desviación del régimen impositivo ordinario vigente beneficiando a un determinado sector o grupo de contribuyentes³⁸, lo que coloca a estos en una situación más favorable respecto de otros obligados tributarios con el falseamiento de la libre competencia.

Tradicionalmente la Comisión venía considerando como selectivas aquellas medidas de ámbito territorial regional³⁹, asunto *Francia/Comisión, Kimberley-Clark* [STJUE de 26 de septiembre de 1996 (C-241/94, Rec.p. I-4578)]⁴⁰, salvo aquellas medidas que la propia Comisión había declarado compatibles al tener como finalidad alcanzar el desarrollo regional [art. 107.3 a) TFUE]⁴¹, circunstancia que

³⁶ SOLER ROCH, M.T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14/2006.

³⁷ RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El Concierto Económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 83, 2009, pág. 301

³⁸ Apartados 12, 17 y 22 de la Comunicación 98/C 384/03.

³⁹ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «Las ayudas de finalidad regional y la cohesión económica y social, Ayudas Públicas y libre competencia con el mercado europeo», *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, núm. 9, abril, 1996, págs. 61 y ss.

⁴⁰ SCHON, W.: «Taxation and State Aid Law in the European Union», *Common Market Law Review*, núm. 36/1999, págs. 922 y ss.

⁴¹ MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A.: «El concepto de Ayuda de estado y las normas tributarias; problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87 del TCE», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, pág. 102

no concurría en los regímenes fiscales vascos controvertidos ⁴², como antes se ha señalado ⁴³, al no estar destinadas al desarrollo de los citados territorios forales, ni a la inversión o generación de empleo ⁴⁴.

No obstante, las sentencias citadas del TJUE resuelven los correspondientes recursos de casación que fundamentalmente reproducen las alegaciones formuladas en primera instancia. En ese sentido, de acuerdo con el artículo 48, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, en el recurso de casación no podrán invocarse motivos nuevos, a menos que se funden en razones de hecho y de derecho que hayan aparecido durante el procedimiento. Por lo que los recurrentes reiteraron sus alegaciones sin manifestar que dichas medidas podrían tener carácter «general», aunque hubieran sido dictadas por entes infraestatales, resultado sorprendente que los demandantes en primera instancia desistieran, por ejemplo, del primer motivo del recurso ante el Tribunal de Primera Instancia, que las medidas acordadas fueran medidas generales, apartado 105 de la Sentencia de dicho Tribunal de 9 de septiembre de 2009 [(asuntos T-30/01 a T -32/01 y T-86/02 a T-88/02), NFJ034936].

Aunque el Derecho Comunitario es indiferente a la autonomía financiera que la Constitución atribuye a las comunidades autónomas ⁴⁵, dada la primacía del Derecho Comunitario, asunto *Hansa Fleisch/Landrat des Kreises Sheeswing-Flesbrug* (STJUE de 10 de noviembre de 1992), el cual se impone al reparto competencial tributario establecido tanto en territorio común como en ámbito foral ⁴⁶, la propia Constitución establece la distribución de competencias entre el Estado y dichas comunidades ⁴⁷.

El TJUE también había considerado las medidas fiscales de ámbito regional como ayudas prohibidas al beneficiar a determinadas empresas ⁴⁸, cuando alteraran el régimen normal de tributación de un Estado miembro, asuntos *Alemania/Comisión* [STJUE de 19 de septiembre de 2000 (C-156/98, Rec.I-6857, apartados 78 a 83)], *España/Comisión* [STJUE de 15 de julio de 2004 (C-501/00, NFJ018453)]. En el mismo sentido, en el caso *Ramodín y otros/Comisión* [STJUE de 11 de noviembre de 2004 (C-186/02 P y C-188/02 P, Rec.p.I-10653)], donde el citado tribunal no aceptó el principio de autonomía territorial, ni asumió las medidas selectivas adoptadas por un ente subcentral por la existencia de un régimen fiscal especial como el vasco.

Sin embargo, esta postura tradicional del TJUE ⁴⁹ sufrió un vuelco a partir de la sentencia del caso Azores, sentencia *Portugal/Comisión* [STJUE de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, NFJ023663)], don-

⁴² Por ejemplo, apartado 50 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02.

⁴³ Por ejemplo, apartado 18 de la Sentencia del TJUE, de 28 de julio de 2011, asuntos C-471/09 P a C-473/09 P.

⁴⁴ Apartado 24 de la STJUE, de 9 de junio de 2011 (asuntos C-465/09 P a C-470/09 P), y apartado 19 de la STJUE, de 28 de julio de 2011 (asuntos C-474/09 P a C-476/09 P), relativos a los regímenes fiscales controvertidos en dichas sentencias.

⁴⁵ MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 4.

⁴⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en *Sistema Fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, págs. 46 y 47.

⁴⁷ GARCÍA MARGALLO; MÉNDEZ VIGO; MARTÍNEZ PUJALTE LÓPEZ: *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal*, Fundación Bancaixa, Valencia, 1996, pág. 219.

⁴⁸ PINTO, C.: *Tax competition and EU Law*, Netherlands: Kluwer Law Internacional, 2003 (EUCOTAX), volumen 7, págs. 103-118.

⁴⁹ PASCUAL GONZÁLEZ, M.: *Las ayudas estatales de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Gobierno de Canarias, Universidad de La Laguna, 2001, págs. 208 y 209.

de el citado tribunal realizó un cambio jurisprudencial al tener en cuenta la autonomía de los entes subcentrales para apreciar si una medida fiscal regional es o no *selectiva*, ya que no puede otorgarse dicho calificativo por el simple motivo de que la misma se aplique a una zona geográfica limitada. Para dicha consideración el citado tribunal estableció una serie de requisitos para reconocer a un ente subcentral una autonomía política y financiera suficientemente autónoma, para establecer como marco de referencia su territorio, a la hora de aplicar el criterio de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado, respecto de una medida que pudiera 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 un determinado régimen, asunto *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* [STJUE de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41)].

Requisitos que han sido confirmados respecto a los territorios históricos del País Vasco en la sentencia del asunto *UGT-La Rioja y otros* [STJUE de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06), NFJ029238], en relación con el establecimiento con carácter general de un tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades por dichos territorios inferior al del Estado, así como por la creación de una deducción en la cuota líquida de dicho impuesto por la inversión en activos fijos materiales, no existente en el ordenamiento estatal. Por tanto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio de un Estado, si la entidad infraestatal desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, por lo que para apreciar si una medida es selectiva hay que determinar si la entidad infraestatal cumple con los requisitos de *autonomía institucional, autonomía de procedimiento y autonomía económico-financiera* ⁵⁰.

Autonomía institucional, que para el TJUE significa que la normativa a través de la que se introduce el beneficio fiscal de alcance territorial sea aprobada por una entidad infraestatal que, desde el punto de vista administrativo, cuente con un estatuto político que la designe como una Administración territorial distinta de la del Estado, es decir, «con un marco jurídico y fáctico que la haga suficientemente autónoma del 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» (asunto *Azores*, apartados 57 y 58). Aunque el TJUE no define dicho marco, este puede abarcar los distintos modelos de organización territorial, desde el régimen autonómico español, hasta el *federalismo alemán* ⁵¹ o el Estado *regional italiano* ⁵², siempre que el ente público tenga reconocida una capacidad para determinar los fines, que como tal ente pueda perseguir, mediante el establecimiento de una política fiscal y presupuestaria propia, a través de actos que pertenecen al área de la función ejecutiva o de la función normativa ⁵³, lo que llevará a estos entes territoriales a definir un ordenamiento jurídico propio.

Autonomía institucional que ha sido reconocida por el TJUE en el apartado 87 de la sentencia del caso *UGT-La Rioja y otros*, sin que el hecho de que dicha autonomía haya sido reconocida por el Estado, a través de la Ley del Concierto, afecte al cumplimiento de estos requisitos, porque lo fun-

⁵⁰ Sentencia UGT-La Rioja y otros, apartados 55 y 60.

⁵¹ ALBERT ROVIRA E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid 1998, págs. 343 y ss.

⁵² MORTATI, C.: *Institutione di Diritto Pubblico*, t. I., 10.ª ed., Cedam, Padova, 1991, págs. 633 a 638.

⁵³ SIMÓN ACOSTA, E.: «La proyectada autonomía financiera regional», en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, pág. 591.

damental es que se les ha reconocido una autonomía, al margen de la amplitud, para su ejercicio con independencia del Gobierno central. Por otra parte, tampoco el hecho de que los territorios forales vascos no pudieran dictar normas con rango de ley, pudiendo ser controladas las normas dictadas por la jurisdicción nacional ordinaria (con anterioridad al llamado *blindaje*)⁵⁴, afectaba a dicha autonomía como reconoce el TJUE, ya que supone un control de legalidad, y no de fijación de los límites de la autonomía, apartados 80 y 83 del asunto *UGT-La Rioja y otros*.

Autonomía de procedimiento, que constituye el segundo requisito enunciado por el TJUE, basado en que la norma que crea la ventaja fiscal se elabore y apruebe sin interferencias del Estado central y sin que este pueda intervenir directamente en su contenido, para que pueda considerarse que dicha medida ha sido adoptada en el ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas (sentencia del asunto Azores, apartado 57). Es decir, la ausencia de una intervención directa del Estado orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar la ventaja fiscal⁵⁵, ya que en caso contrario el ente territorial no estaría ejerciendo realmente su autonomía financiera, con facultades suficientemente autónomas del poder central. No obstante, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni el ejercicio por este de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni que las normas institucionales básicas sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de una medida fiscal por el ente subcentral que le impida hablar de su autonomía a estos efectos.

Autonomía procedimental que ha de ser reconocida a los territorios históricos vascos que ejerciten su capacidad normativa con total autonomía del Gobierno central, por lo que ni los controles de legalidad⁵⁶, ni la apelación al principio de solidaridad del artículo 138 de la CE⁵⁷, las limitaciones derivadas de la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado⁵⁸ o evitar discriminaciones, afectan a dicha autonomía que se ejercita sin intervención estatal⁵⁹. Así lo ha reconocido el TJUE en el asunto *UGT-La Rioja y otros*, ya que ni la comunicación de las disposiciones forales en materia fiscal al Estado, ni las funciones de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a examinar los proyectos forales, ni el citado principio de solidaridad, ni que se tenga en cuenta el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria, afectan a la autonomía de dichos territorios sino que fijan los límites de su competencia⁶⁰. En ese sentido, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una medida no menoscaba su autonomía de decisión, ya que «no es la amplitud de la competencia reconocida sino que la entidad adopte, en virtud de la competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido»⁶¹.

⁵⁴ Disposición adicional quinta de la Ley 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, introducida por el artículo 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que introduce el control del Tribunal Constitucional de las normas forales de los distintos territorios.

⁵⁵ Apartado 58, asunto Azores.

⁵⁶ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartado 83.

⁵⁷ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartado 102.

⁵⁸ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartado 104.

⁵⁹ RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida?...», pág. 524.

⁶⁰ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartados 95 a 104.

⁶¹ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartados 105 a 110.

La *autonomía económico-financiera* constituye el tercer requisito señalado por el TJUE para considerar una medida como de carácter general, es decir, la ausencia de una compensación financiera por las medidas forales de creación de beneficios fiscales. Para que la medida selectiva exista no «debe existir una compensación, es decir, una relación de causa efecto entre la medida fiscal tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español», según el TJUE.

Autonomía que no queda deslegitimada por la existencia de un Fondo de Compensación Interterritorial previsto en el artículo 158.2 de la CE para el TJUE, apartado 120 del asunto *UGT-La Rioja y otros*, ni por fijación del cálculo del cupo en función de la renta relativa de dichos territorios, ya que para el TJUE no existe una causa a efecto entre la medida fiscal y los importes puestos a disposición por el Estado⁶². Y, aunque la Comisión adujo en el citado asunto que el coeficiente de imputación a la hora de fijar el cupo estaba infravalorado, por lo que los territorios históricos contribuirían menos de lo que deberían a las arcas del Estado, el TJUE consideró que la fórmula del cálculo del cupo no influía en la reducción del tipo fiscal ni influye en la fijación de dicho coeficiente⁶³.

Esta es la postura de ARMESTO MACÍAS y HERRERA MOLINA, para los cuales cualquier merma recaudatoria en los tributos gestionados por las Haciendas Forales del País Vasco recae exclusivamente sobre las instituciones de dicha comunidad autónoma, al no existir un *fondo de suficiencia* como el previsto en la LOFCA que le garantice un mínimo de financiación por lo que se cumpliría el requisito de autonomía económico-financiera⁶⁴.

Autonomía que también tendrían las comunidades de territorio común para MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ DE ALMENDRAL⁶⁵, así como para CALDERÓN CARRERO⁶⁶ y para GARCÍA NOVOA⁶⁷. Sin embargo, PÉREZ BERNABÉU opina contrariamente sobre la falta de dicha autonomía, debido a la existencia del Fondo de Suficiencia Financiera, de las asignaciones de nivel y del Fondo de Compensación Interterritorial⁶⁸.

El último requisito exigido por el TJUE para considerar una medida fiscal como *no* «selectiva» es la *aplicación general* de la misma dentro de un determinado territorio, en este caso de una entidad infraestatal, respecto a las diferentes empresas, ramas de producción y servicios, ya que como señala la sentencia del caso *Azores*, apartado 54, el elemento de selectividad se basa en una comparación

⁶² STJUE, de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, apartado 137.

⁶³ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, UGT-La Rioja y otros, apartado 126.

⁶⁴ ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relación para el País Vasco)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2006, pág. 33 a 48

⁶⁵ MARTÍNEZ CABALLERO, J.M. y RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, núm. 20, octubre-diciembre, 2006, pág. 620.

⁶⁶ CALDERÓN CARRERO, y RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJUE en el caso Azores)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2007, págs. 13 a 21.

⁶⁷ GARCÍA NOVOA, C.: «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder formativo de las Comunidades Autónomas en España», *Dereito, Revista Jurídica de Santiago de Compostela*, 2007, págs. 203 a 239.

⁶⁸ PÉREZ BERNABÉU, B.: «El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes», *Revista de Información Fiscal*, octubre, 2009, pág. 73.

entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), que solo puede ser establecido con relación a una tributación que se considera normal. Marco de referencia que en el caso de la comunidad autónoma vasca, es la citada comunidad y los territorios históricos, *conjuntamente*, para el TJUE ⁶⁹.

Por tanto, las medidas fiscales autonómicas no son *medidas selectivas* por el mero hecho de crear tributaciones diferentes (derivado de una exención o reducción del tipo impositivo) y aplicarse únicamente a las empresas de su territorio. Por el contrario, será una medida de «carácter general» si dicha medida, aunque sea aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, está abierta a todos los sectores económicos y todas las empresas que se encuentren en una situación objetivamente comparable.

El carácter selectivo, según reiterada jurisprudencia del TJUE, del concepto de ayuda de Estado, requiere, en el marco de un régimen jurídico concreto, que una medida nacional pueda favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen», asuntos *Adria-Wien Pipeline* y *Wiietersdorfer & Peggauer Zementwerke* [STJUE de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, Rec.p.I-8365, apartado 41)], *Gil Insurance y otros* [STJUE de 29 de abril de 2004 (C-308/01, NFJ016759, apartado 68)], y *Heiser* [STJUE de 3 de marzo de 2005 (C-172/03, NFJ019666, apartado 40)].

Medida de carácter general, aunque haya sido dictada por un ente infraestatal, si cumple con los requisitos antes señalados anteriormente, asunto *Azores*, apartado 17. Sin embargo, en el caso de las medidas fiscales controvertidas dictadas por los *territorios históricos vascos* a que se refieren las Sentencias del TJUE, de 9 de junio y 28 de julio de 2011, antes citadas, no se cumple este último requisito, ya que dichas medidas *no tienen aplicación general*, al beneficiar a determinadas empresas frente a otras (aunque estuvieran radicadas en dichos territorios), por lo que dichas sentencias *no modifican* la jurisprudencia del TJUE anteriormente formulada en los asuntos *Azores* y *UGT-La Rioja y otros*, antes mencionados, donde en este último se trataba de ayudas establecidas por las diputaciones forales vascas, consistentes en la reducción del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, con carácter general para todas las empresas, a diferencia del supuesto estudiado ahora, consistente en la exención durante 10 años del Impuesto sobre Sociedades, el otorgamiento de un crédito fiscal del 45 por 100 a las inversiones en activos fijos materiales nuevos y reducciones graduales de tipos impositivos en el citado impuesto, medidas fiscales aplicables a «determinadas empresas» que cumplieran con los requisitos señalados en las citadas medidas, discriminando al resto que no tenían acceso a los beneficios fiscales creados. Es decir, dichas medidas fiscales favorecerían a determinadas empresas, por lo que tenían carácter selectivo, ya que las condiciones para la concesión de ayuda excluían a las empresas radicadas en la Comunidad del País Vasco que no cumplieran dichas condiciones ⁷⁰.

⁶⁹ STJUE, de 11 de septiembre de 2008, *UGT-La Rioja y otros*, apartado 125.

⁷⁰ Por ejemplo, apartado 45 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 9 de septiembre de 2009, asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02, ya que «excluyen a toda empresa creada antes de la entrada en vigor de la norma foral, que haya generado menos de 10 puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80.000.000 de pts. y cuyo capital desembolsado no supere los 20.000.000 de pts.».

El carácter objetivo de algunos de los umbrales, por otra parte, no impide que las ayudas tengan carácter selectivo, otorgando a los beneficiarios una ventaja consistente en una reducción de las cargas que normalmente gravan su presupuesto (*ayudas de funcionamiento*), que afecta a la competencia y falsea los intercambios comerciales con los Estados miembros, de modo que la regulación de la ventaja fiscal fue mal articulada, *al beneficiar a determinadas empresas de forma coyuntural*, al mismo tiempo que dichos regímenes no estaban justificados en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal español, que se refiere a la lógica del propio sistema y a las diferencias técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el sistema (apartados 23 a 27 de la *Comunicación de la Comisión C 384*, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas), y no a la estructura del sistema fiscal español ⁷¹.

V. CONCLUSIONES

1. Los territorios forales vascos son competentes para determinar el régimen tributario vigente en su territorio.
2. Por otra parte, las diputaciones forales vascas tienen reconocida la autonomía institucional, de procedimiento y la autonomía económico-financiera necesarias para calificar las medidas fiscales que adopten, en principio, como *medidas generales*, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en la sentencia del asunto *UGT-La Rioja y otros*.
3. Las Sentencias recientes del TJUE, de 9 de junio y 28 de julio de 2011, respecto de la exención del pago del Impuesto sobre Sociedades por un periodo de 10 años en los territorios forales de determinadas empresas, el otorgamiento de un crédito fiscal del 45 por 100 y la reducción gradual de tipos impositivos para determinadas empresas en el citado impuesto, aunque han sido calificadas de medidas selectivas, no varían la jurisprudencia enunciada en la anterior sentencia del caso *UGT-La Rioja y otros*, antes citada.
4. La consideración de las citadas medidas, como *selectivas*, en las citadas Sentencias de 9 de junio y 28 de julio de 2011, por parte del TJUE, deriva de que los beneficios fiscales de los territorios forales son de aplicación a determinadas empresas, por lo que se beneficia a estas en relación con otras que se encuentran en una situación objetivamente comparable, afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, sin estar justificada en la *naturaleza del sistema fiscal español*.
5. Las diputaciones forales vascas podrán crear beneficios fiscales en sus territorios, siempre que sean de aplicación general a las empresas radicadas en dichos territorios.

⁷¹ PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: «La fundamentación de las exenciones tributarias en el Derecho comunitario: el principio de ponderación», *Quincena Fiscal*, núm 13, julio 2009.