

---

## *Repercusiones del control de las ayudas públicas en el País Vasco*

232

Las administraciones vascas han debido adaptar sus políticas de apoyo al entorno empresarial para adecuarlas a las directrices marcadas por la Comisión Europea. Sin embargo, la auténtica pesadilla que se ha generado en este ámbito afecta al Concierto Económico Vasco y, en particular, a la capacidad normativa de las diputaciones forales en el terreno de la fiscalidad directa. La causa no proviene de Bruselas, sino de una aplicación poco ortodoxa de las reglas del Tratado por parte del Tribunal Supremo.

*Euskal administrazioek egokitu izan behar dituzte enpresei laguntzeko dituzten politikak, Europako Batzordeak ezarri dituen gidalerroetara doitzearren. Nolanahi ere, arlo horretan sortu den bene-benetako buruhaustea Euskal Ekonomia Itunaren ingurukoa izan da eta, bereziki, foru-aldundiek zuzeneko fiskalitatearen arloan duten araugintzako gaitasunaren ingurukoa. Horren guztiaren jatorria ez dago Bruselan, Auzitegi Gorenak Tratatuak oso modu ortodoxoan ezartzean baino.*

The Basque administrations have had to adapt their support policies to the business community in order to adjust them to the directives issued by the European Commission. However, the real nightmare that has been generated in this domain is related to the Basque Economic Agreement and, in particular, to the regulatory competence of the Court Councils in the sphere of direct taxes. The main reason does not come from Brussels, but from an unorthodox enforcement of the Treaty rules by the Supreme Court.

## ÍNDICE

1. Introducción
  2. El Concierto Económico Vasco ante las normas que regulan el control de ayudas estatales
  3. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004
  4. El asunto sobre la fiscalidad de las Islas Azores
  5. Conclusiones: balance de la aplicación de la política de control de ayudas en la CAPV
- Referencias bibliográficas

Palabras clave: competencia, Concierto Económico, ayudas

N.º de clasificación JEL: K22, H25, L40, K21

### 1. INTRODUCCIÓN

La política comunitaria de control de ayudas públicas estatales ha tenido repercusiones importantes en el País Vasco. Desde 1986, año en que se produjo la entrada de España en la Comunidad Europea, la Comisión ha iniciado varios procedimientos en contra de ayudas concedidas por instituciones vascas.

Durante los primeros años, la Comisión procedió a la apertura de varios expedientes por ayudas concedidas a empresas situadas en la CAPV. La mayoría de estos expedientes se archivaron, aunque en algún caso el ejecutivo comunitario decretó la devolución de las ayudas percibidas desde instituciones vascas.

En este sentido, cabe mencionar los casos Magefesa (reestructuración), Altos Hornos de Bizkaia (medio ambiente), Patricio Echeverría (inversión) y los programas de ayuda a la industria (inversión, I+D y reestructuración) del Gobierno Vasco. De ellos, tan sólo en el caso Magefesa se exigió la devolución parcial de las ayudas recibidas por la empresa para llevar a efecto la reestructuración del grupo<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> En efecto, la Comisión decidió que la empresa devolviese casi cinco mil millones de pesetas. Sin embargo, la falta de cumplimiento de la decisión ha hecho que tanto la Comisión como el Tribunal se hayan pronunciado en varias ocasiones al respecto, constando el incumplimiento del Estado a las obligaciones derivadas del Tratado. Ver Decisiones 91/1/CEE (DO L5, 1991) y 1999/509/CE (DO L198, 1999) de la Comisión. Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 2002. Asunto C-499/99.

Mediante la Decisión 91/1/CEE, notificada al Gobierno español el 5 de marzo de 1990, declaró ilegales e incompatibles con el mercado común las ayudas consistentes en:

---

<sup>1</sup> Presidente del Tribunal Vasco de Defensa de la Competencia. Las opiniones vertidas por el autor en este artículo son estrictamente personales y no vinculan en modo alguno a la institución que representa.

En aquellos años de transición hacia la consecución del Mercado único, objetivo marcado por el Acta única europea (1987), la política de la Comisión en el análisis de las ayudas era más flexible y benevolente con los dos nuevos Estados miembros (España y Portugal). Ello permitió que algunos programas de ayuda dirigidos a grandes empresas fueran autorizados de forma excepcional<sup>3</sup>.

Durante la década de los noventa, la defensa del Concierto Económico vasco

- 
- avales crediticios por un valor de 1.580 millones de pesetas,
  - un crédito de 2.085 millones de pesetas en condiciones diferentes de las de mercado,
  - subvenciones no reintegrables por un importe total de 1.095 millones de pesetas, y
  - una subvención de intereses valorada en 9 millones de pesetas.

En 1997 la Comisión recibió siete denuncias relativas a las ventajas, para las empresas del grupo Magfesa, derivadas de la no restitución de las ayudas declaradas incompatibles en 1989 y del incumplimiento de sus obligaciones financieras y fiscales. La Comisión decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 93, apartado 2 y por decisión 1999/509 declaró ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de continuo impago de impuestos y contribuciones de Seguridad Social. Ante el incumplimiento de las decisiones por parte del Estado español, la Comisión planteó un recurso por incumplimiento ante el Tribunal que fue estimado mediante sentencia de 2 de julio de 2002.

<sup>3</sup> La Comisión clasificaba las ayudas públicas en tres categorías en función de su finalidad: ayudas regionales, sectoriales y generales. Si bien los criterios de concesión de ayudas regionales y sectoriales estaban establecidos, en sus informes anuales, la Comisión venía anunciando que se iba a oponer a las ayudas generales debido a la dificultad para poder fiscalizar este tipo de ayudas, dirigidas a empresas que realizaban inversiones, sin especificar el sector de pertenencia, el tipo de inversión a realizar, la talla de la empresa y su situación competitiva dentro del mercado. En 1989, la Comisión anunció que no aprobaría los programas de ayuda de carácter general salvo en España y Portugal, debido a su reciente incorporación a la CEE. En el resto de Estados sólo aprobaría este tipo de ayudas dirigidas a PYMES. El problema se planteaba entonces con la definición de pequeña y mediana empresa, que quedó resuelta a partir de 1992.

y sus normas de aplicación constituyeron el verdadero caballo de batalla de las instituciones vascas ante las instancias europeas. La Comisión adoptó varias decisiones en contra de ayudas fiscales concedidas por los entes forales a empresas del País Vasco. En particular, en dos decisiones adoptadas en contra de ayudas individuales de carácter fiscal, se decidió proceder a la recuperación parcial de las ayudas recibidas por empresas que decidieron instalarse en Álava (Dae-woo y Ramondín). En posteriores decisiones, la Comisión decretó la incompatibilidad de varios regímenes fiscales de los tres Territorios Históricos, aplicables en dos periodos de tiempo consecutivos.

Durante este periodo, cabe mencionar, asimismo, la adopción de una decisión controvertida adoptada en el asunto P&O European Ferries Bizkaia, en la que la Comisión decidió proceder a la recuperación de las ayudas concedidas por la Diputación de Bizkaia para promocionar el uso del Ferry entre Bilbao y Portsmouth<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> El Asunto P&O European Ferries (Bizkaia), S.A., ciertamente controvertido por la trayectoria que ha seguido desde que se inició el procedimiento formal de investigación, fue abierto a raíz de una denuncia presentada ante la Comisión por su competidor «Brittany Ferries», el 21 de septiembre de 1992.

El asunto surgió a consecuencia del acuerdo de 9 de julio de 1992, firmado entre la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) y el Gobierno Vasco por un lado, y la empresa P&O European Ferries (Bizkaia) S.A. por otro, sobre la creación de un servicio de ferry entre Bilbao y Portsmouth. Este acuerdo preveía que las autoridades firmantes adquirieran entre marzo de 1993 y marzo de 1996, 26.000 bonos por 911.800.000 pts, que luego serían vendidos a particulares (pertenecientes a colectivos de la tercera edad) por un precio módico, determinado en el acuerdo. Tras recibir la denuncia, la Comisión decidió incoar el procedimiento de examen. En el marco de este procedimiento, la Comisión obligó a las partes a modificar algunas obligaciones del acuerdo inicial, dando lugar a un nuevo acuerdo que sería firmado el 7 de marzo de 1995. Una vez tomó conocimiento del mis-

En los asuntos que se han tramitado ante la Comisión y el Tribunal de Justicia, se ha puesto de manifiesto que los entes forales, aún teniendo competencias en la materia, deben respetar las disposiciones previstas en los artículos 87 y 88 del Tratado, en particular, cuando adoptan medidas fiscales que benefician a determinadas empresas o producciones.

En el caso de medidas de carácter general, no discriminatorias, ni la Comisión, ni el Tribunal de Justicia se habían posicionado de forma clara y expresa sobre las consecuencias que se infieren de la existencia de diferentes regímenes fiscales dentro de un mismo Estado miembro.

No obstante, el Tribunal Supremo, haciendo una interpretación muy controvertida de una resolución adoptada por la Comisión en 1993<sup>5</sup>, se ha posicionado claramente en contra de cualquier medida fiscal adoptada por las instituciones forales cuando dicha medida difiera de la

medida aplicada en el régimen común del Estado. Así, considera que constituye dichas medidas constituyen ayudas de Estado por favorecer a las empresas vascas con respecto a las del resto del Estado y, por tanto, deben ser objeto de notificación previa a la Comisión en cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Tratado (artículo 88.3).

Sin embargo, esta doctrina que parece consolidada en la jurisprudencia del alto tribunal estatal ha sido recientemente desautorizada por el Tribunal Europeo de Justicia, en una sentencia de gran relevancia que pone fin a una controversia iniciada hace casi dos décadas sobre el carácter general o selectivo que cabe atribuir a los regímenes fiscales adoptados por regiones que disponen de competencias en este ámbito<sup>6</sup>.

En este artículo, analizaremos los asuntos en los que determinadas normas tributarias forales han sido objeto de decisiones negativas de la Comisión europea por ser contrarias a las reglas comunitarias sobre ayudas de Estado. Así mismo, estudiaremos las decisiones de la Comisión, resoluciones judiciales y otros actos sin valor doctrinal que, sin embargo, han servido de soporte jurídico al Tribunal Supremo para impedir cualquier distanciamiento entre la normativa foral y la estatal, que implique un trato más favorable para las empresas vascas. Finalmente, analizaremos los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia europeo que, en adelante, servirán de base para determinar el carácter general o selectivo de regímenes fiscales adoptados por autoridades regionales.

---

mo, la Comisión decidió archivar el procedimiento, mediante decisión de 7 de junio de 1995.

Esta decisión fue, no obstante, objeto de recurso ante el TPI, el cual, mediante sentencia de 28 de enero de 1999, BAI/Comisión (asunto T-14/96, Rec. II-139) procedió a la anulación de la decisión por interpretar erróneamente el artículo 92, al considerar que el acuerdo no constituía una ayuda de Estado.

El 26 de mayo de 1999, la Comisión decidió incoar el procedimiento con el fin de permitir a las partes interesadas presentar sus observaciones sobre la postura adoptada por la Comisión a la luz de la sentencia BAI. Mediante Decisión 2001/247/CE de la Comisión, de 29 de noviembre de 2000, declaró la ayuda incompatible con el mercado común y ordenó al Reino de España que exigiera su devolución. El TPI confirmó esta decisión en sentencia adoptada el 5 de agosto de 2003 (Asuntos T-116/01 y T-118/01), actualmente objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia.

<sup>5</sup> Decisión 93/337/CEE de la Comisión de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas a la inversión en el País Vasco. Diario Oficial L 134 de 3 de junio de 1993.

---

<sup>6</sup> Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión. Asunto C-88/03.

## 2. EL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO ANTE LAS NORMAS QUE REGULAN EL CONTROL DE AYUDAS ESTATALES

El Concierto Económico Vasco constituye el instrumento jurídico mediante el cual se regulan las relaciones fiscales y financieras entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado.

Su fundamento reside en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y en la Disposición Adicional primera de la Constitución, que reconoce los «derechos históricos» de los territorios forales (Navarra y País Vasco). El Concierto permite a las diputaciones forales establecer y regular su régimen tributario dentro de su territorio, así como recaudar y gestionar los tributos que integran su sistema tributario, en particular el IRPF y el Impuesto de Sociedades.

La regulación del Impuesto de Sociedades (impuesto concertado) por parte de los entes forales ha planteado diversos problemas tanto en el orden interno como en el ámbito europeo, cuando se ha establecido algún trato diferencial más favorable a las empresas sometidas al régimen fiscal foral con respecto a las sometidas al régimen común del Estado. Aunque el Concierto permita establecer ciertas diferencias entre la fiscalidad foral y la común, dentro de unos límites, en unas ocasiones la administración central y en otras, asociaciones de empresarios y administraciones de comunidades autónomas vecinas sometidas a la fiscalidad estatal, han invocado la normativa comunitaria sobre el control de las ayudas de Estado para atacar cualquier medida fiscal más favorable a las empresas sometidas al régimen foral.

Como consecuencia de las numerosas denuncias presentadas, la Comisión Europea ha adoptado varias decisiones en contra de normas forales, en las que tras constatar su ilegalidad (por falta de notificación previa) y su incompatibilidad con el Tratado, ha instado al Estado a recuperar las ayudas concedidas<sup>7</sup>.

### 2.1. Las medidas fiscales de 1988

En el año 1988, el Gobierno central interpuso la primera denuncia ante la Comisión Europea contra las normas forales que establecían medidas fiscales para impulsar la inversión, por considerarlas contrarias al artículo 87 del Tratado al separarse sustancialmente de los incentivos previstos en la normativa fiscal estatal<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Después de la primera decisión de 10 de mayo de 1993, en la que la Comisión constató la existencia de ayudas contrarias al artículo 92 del Tratado en las medidas previstas en las normas forales de 1988, pero no ordenó su recuperación, la Comisión ha adoptado otras nueve decisiones contra normas forales que establecen medidas destinadas a fomentar la inversión. Seis decisiones se adoptaron el 11 de julio de 2001 contra dos programas de las tres diputaciones forales (crédito fiscal del 45% y deducciones de la base imponible). Las otras tres decisiones se adoptaron el 20 de diciembre de 2001 en contra de las medidas aprobadas en 1993 (vacaciones fiscales). En todas ellas, la Comisión ha instado a la recuperación de las ayudas pero de momento ninguna de las decisiones ha sido cumplida. Por otro lado cabe mencionar dos casos en los que también se posicionó sobre medidas fiscales: Decisión de la Comisión de 22 de agosto de 2002 por ayudas a los centros de coordinación de Vizcaya y Decisión de 31 de octubre de 2000 por deducciones a operaciones de exportación.

<sup>8</sup> Normas Forales sobre incentivos fiscales a la inversión núms. 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 5 de julio y 6/1988, de 14 de julio (LPV 1988\168), de Alava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente, dos de las cuales han sido anuladas por sendas Sentencias del Tribunal Supremo (la Norma foral 28/1988 por Sentencia de 22 de octubre de 1998 y la 8/1988 por Sentencia de 7 de febrero de 1998).

En particular, mediante estas normas se concedían ventajas fiscales a aquellas empresas que realizasen inversiones superiores a 8 millones de pesetas en activos fijos materiales nuevos, realizadas en el País Vasco, con una amortización de 5 años, una financiación propia del 30 por ciento y que supusiera al menos el 25 por ciento del activo fijo de la empresa<sup>9</sup>.

La polémica se planteó al calificar las medidas fiscales cuestionadas como ayudas de Estado, cuando las autoridades autonómicas y forales propugnaban que se las calificara como medidas generales, excluidas del ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado al no concurrir el requisito de la selectividad (requerido para su aplicación) en el otorgamiento de los beneficios fiscales.

Algunas condiciones exigidas para la aplicación de las medidas previstas otorgaban un carácter selectivo a estas normas: sólo se aplicaban a entidades que operasen en la CAPV, se excluían ciertas actividades y los no residentes (sucursales de empresas extranjeras) no podían beneficiarse de las mismas, al estar sometidos al régimen fiscal del Estado.

En aquella época la existencia de este tipo de regímenes en otros Estados miembros no solía ser cuestionada por la Comisión. Sin embargo, en el caso de las

normas forales, la presión política e institucional ejercida en contra de las medidas forales (que habían sido adoptadas respetando escrupulosamente la Ley del Concierto), llevó a la Comisión a incoar el procedimiento formal y a considerar que el régimen foral infringía el artículo 43 del Tratado, no tanto por la naturaleza de las ventajas fiscales establecidas en las normas forales, sino porque la Ley del Concierto excluía su aplicación a las entidades extranjeras (no residentes)<sup>10</sup>. Esta discriminación provocó que las medidas fueran consideradas contrarias al principio de libre establecimiento y consecuentemente calificadas de ayudas de Estado, contrarias al artículo 87 del Tratado (ex-artículo 92)<sup>11</sup>.

La decisión adoptada era *sui generis*, ya que se pronunciaba sobre la compatibilidad de un régimen de ayudas, pero constataba en primer término una discrimi-

<sup>10</sup> La Comisión remitió la primera carta al Reino de España, solicitando información acerca de los incentivos fiscales de las Diputaciones Forales en febrero de 1989 (curiosamente la carta no llegó a los servicios del Gobierno Vasco hasta el mes de septiembre). Desde la apertura del procedimiento formal por la Comisión se generó una polémica entre el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda acerca de la naturaleza de las medidas fiscales en la que el primero defendía la tesis de que estos incentivos constituían ayudas y el segundo defendía que se trataba de medidas generales. En realidad se trata de una polémica que perdura ya que recientemente las autoridades judiciales estatales (Tribunal Supremo y Tribunal Superior de Justicia del País Vasco) han adoptado varias resoluciones en las que se posicionan claramente a favor de la tesis estatal. No obstante, a nivel comunitario lamentablemente seguimos sin conocer de forma expresa la postura de las instituciones comunitarias en torno a esta cuestión. Ello no es de extrañar puesto que en Bruselas saben que se trata de un problema de índole interno político y por tanto prefieren que la cuestión sea zanjada con una solución interna política.

<sup>11</sup> Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. DO L 134. de 3 de junio de 1993, página 25.

<sup>9</sup> Las ayudas previstas consistían en:

- Una bonificación del 95% del ITP y AJD.
- Un crédito fiscal del 20% del Impuesto de Sociedades aplicable a la cuota a pagar.
- Un crédito fiscal del 20% del IRPF. Con un incremento del 5% en función del empleo creado; del 20% por inversiones de especial interés tecnológico y 400.000 pts por persona/año de incremento de plantilla (límite del 5% de la inversión)

minación al principio de libre establecimiento en razón de la nacionalidad y, consecuentemente, decretaba su incompatibilidad con el artículo 87.

Otro aspecto inopinado de la decisión radicaba en la valoración del carácter discriminatorio de las medidas. En la concesión de los incentivos fiscales se excluían expresamente a ciertos sectores y, además, la exigencia de un montante mínimo de inversión excluía a ciertas empresas. En aquel periodo, normalmente las medidas o ventajas fiscales establecidas por los gobiernos estatales no entraban en la prohibición del artículo 87, por lo que la Comisión no entraba a valorar aspectos que hoy en día resultan determinantes para su aplicación<sup>12</sup>. En efecto, tras la publicación de la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas de competencia a las medidas de fiscalidad directa (1998), estas circunstancias resultan esenciales para la calificación de una medida fiscal como ayuda de Estado<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Las denominadas «zonas de empresa» (zones d'entreprises) existentes en regiones con problemas de declive industrial de Francia y Reino Unido fueron aceptadas por la Comisión sin mayores reparos. En estas zonas las empresas se beneficiaban de ventajas fiscales importantes (exención del Impuesto de Sociedades durante 10 años).

<sup>13</sup> En los años noventa la Comisión observó que regímenes fiscales puestos en práctica en algunos Estados miembros eran susceptibles de falsear la competencia y por tanto inició varios procedimientos en su contra. La Comisión consideró que las medidas fiscales podían constituir ayudas de Estado cuando no beneficiaban a todas las empresas del Estado miembro o cuando la administración disponía de un margen de discrecionalidad en su concesión. En 1998, la Comisión hizo pública su postura acerca de las medidas fiscales en la Comunicación sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado (actuales arts. 87 y 88) a las medidas de fiscalidad directa. D.O. C 384 de 10 de diciembre de 1998.

Más singular, si cabe, resulta el hecho de que la Comisión no decretase la recuperación de las ayudas concedidas, sino tan sólo la «adaptación» de la normativa para evitar la discriminación denunciada<sup>14</sup>.

El Estado español procedió a respetar la decisión de la Comisión concediendo a las empresas no residentes, que habían efectuado inversiones en el País Vasco, la posibilidad de reclamar al Estado el reembolso de las cantidades pagadas en exceso, en relación a lo que hubieran pagado de haber estado sometidos al régimen foral<sup>15</sup>.

Este problema no quedó definitivamente zanjado hasta 1997, con la revisión de la Ley del Concierto económico<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> El procedimiento adecuado para constatar una infracción al Tratado es el previsto en el artículo 226 (ex art.169) que permite a la Comisión interponer un recurso ante el Tribunal por incumplimiento contra el Estado infractor. En este caso, la Comisión constató este incumplimiento y sus consecuencias en cuanto a las medidas denunciadas y conminó al Estado español a adoptar las medidas adecuadas para evitar la situación de discriminación creada.

<sup>15</sup> Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre. BOE de 31 de diciembre de 1994, a cuyo tenor: «Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

El Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Rioja presentó un recurso de inconstitucionalidad contra la citada disposición. Mediante STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, al resolver el recurso declaró la inconstitucionalidad de esta disposición

<sup>16</sup> En materia de tributación de «no residentes» en España, la competencia para regularla era —en aquel entonces— exclusiva del Estado. Hoy, sin embargo,

Sin embargo, las acciones judiciales emprendidas contra estas normas en el ámbito interno continuaron su curso dando lugar a nuevas complicaciones. En febrero de 1998, el Tribunal Supremo anuló la Norma Foral 8/88 en una decisión altamente cuestionable, al considerar que la medida era discriminatoria para las empresas españolas, ya que tenían que soportar un exceso de tributación con respecto a las sometidas al régimen tributario foral. En sus conclusiones, el Tribunal Supremo aplicó el criterio de la discriminación provocado por la diferencia entre las medidas fiscales de ámbito estatal y foral, que en ningún momento había sido puesta en tela de juicio por la Comisión<sup>17</sup>.

Esta sentencia constituye un precedente jurisprudencial que posteriormente ha servido de base al Tribunal Supremo para anular toda norma foral tributaria que implique un trato más favorable para las empresas que tributan en Euskadi, por no haber sido notificada previamente a la Comisión europea.

---

tras la reforma operada por las Leyes 38/1997, de 4 de agosto (RCL 1997\1985 y LPV 1997\591), y 19/1998, de 15 de junio (RCL 1998\1472), de modificación del Concierto Económico y del Convenio Económico, respectivamente, los no residentes que operen con establecimientos permanentes en esos territorios quedarán sometidos a la normativa foral y no a la común.

Por el motivo expuesto, las personas físicas o jurídicas no residentes en España que operaban en la Comunidad Autónoma del País Vasco se encontraban en una situación de desventaja respecto de aquellas otras personas o entidades que, operando igualmente en tal Comunidad, tenían acceso a una amplia gama de beneficios fiscales como consecuencia de su condición de residentes forales, al serles de aplicación la normativa concertada foral y no la normativa estatal común.

<sup>17</sup> Sentencia del TS de 7 de febrero de 1998. Esta resolución anuló una sentencia del TSJPV que consideraba las medidas fiscales ajustadas a derecho.

## 2.2. Las medidas fiscales de 1993

### *Las conclusiones del Abogado General, Sr. Saggio (asuntos c-400/, 401 y 402/97)*

La decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993, provocó que las normas forales de 1988 fueran derogadas por los entes forales.

No obstante, la situación económica de aquella época, caracterizada por una crisis industrial que afectaba intensamente a algunas zonas del País Vasco con fuerte presencia empresarial en el sector siderometalúrgico, demandaba una intervención activa de los poderes públicos para adoptar medidas dirigidas a facilitar la reestructuración y el mantenimiento de empresas competitivas y a atraer nuevas inversiones hacia las zonas más afectadas por el alto desempleo existente.

Por ello, las diputaciones forales establecieron las denominadas *medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica*, consistentes en la concesión de exacciones, bonificaciones y deducciones fiscales, para paliar los efectos de la crisis industrial. Estas normas estuvieron en vigor durante los años 1993 y 1994<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Las tres Juntas Generales de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava y de Vizcaya adoptaron las Normas Forales n. 11/93, de 26 de junio, 18/93, de 5 de julio y 5/93, de 24 de junio, respectivamente, relativas a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. Dichas Normas Forales establecían, para el período comprendido entre su entrada en vigor y el 31 de diciembre de 1994, una serie de beneficios fiscales en materia de Impuesto de Sociedades y de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En particular, las medidas más relevantes previstas eran las siguientes:

- Exención de 10 años en el Impuesto de Sociedades.

La reacción del Gobierno central no se hizo esperar, ya que interpuso un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para solicitar su anulación, alegando que dichas medidas eran contrarias a los artículos 43 y 87 del Tratado (apoyándose en la decisión de la Comisión de 1993).

Sin embargo, antes de pronunciarse, el TSJPV planteó al Tribunal de Justicia de Luxemburgo varias cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad de las normas forales con las disposiciones del Tratado<sup>19</sup>.

El abogado general del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, Sr. Saggio, hizo públicas sus preceptivas pero no vinculantes conclusiones generales, en las que incluía una serie de manifestaciones muy negativas en torno al Concierto económico y a su aplicación.

En particular, en sus conclusiones adoptó una postura que no tenía precedente en la doctrina comunitaria, al manifestar que las medidas fiscales de los entes forales eran ayudas (selectivas) por suponer una imposición menor en una parte (región) de un Estado miembro. Así mismo, siguiendo la precedente decisión de la Comisión de 1993, constató el carácter discri-

minatorio de estas medidas y la infracción al principio de la libertad de establecimiento consagrado en el Tratado<sup>20</sup>.

Saggio admitía la diferencia impositiva entre Estados miembros, pero no así entre regiones de un mismo Estado. A su parecer, estas diferencias debían ser analizadas como ayudas regionales en el marco del artículo 87.3 a) o c).

Así, para justificar su criterio, en sus conclusiones aludió a la picardía de los Estados miembros, los cuales, para evitar la aplicación de las reglas del Tratado, podrían introducir modificaciones de reparto internas en la gestión fiscal.

Obviamente, estas conclusiones son criticables por su simpleza y carencia de fundamento jurídico. Por otra parte, dejan patente el absoluto desconocimiento del Abogado general sobre el origen, el significado y la evolución histórica del Concierto Económico Vasco.

En este sentido, cabe resaltar que el Sr. Saggio no tuvo en cuenta que el régimen fiscal del Estado español no es de aplicación en todo el territorio estatal y que el régimen foral vasco no es la excepción a un régimen general<sup>21</sup>. Lo cierto es que se trata de regímenes fiscales distintos y excluyentes, aunque exista una coordinación entre ellos. La propia Ley del Concierto admite la posibilidad de que existan diferencias entre ambos regímenes tributarios, dentro de un orden que

---

—Crédito fiscal 25% en activos fijos, 30% en i+d, 25% inversiones en el extranjero, 50% reserva para inversiones, 15% creación de empleo, 10% formación profesional y 25% ampliaciones de capital de pymes.

<sup>19</sup> Paradójicamente, estas preguntas fueron consideradas improcedentes por las partes. Sin duda, era una oportunidad de oro para zanjar una polémica que hoy en día continúa coleando en perjuicio de los entes forales, que se encuentran al albur de decisiones judiciales adoptadas en el marco de una batalla política en la que la parte estatal *tiene la sartén por el mango*.

---

<sup>20</sup> La solución dada por el gobierno español en cumplimiento de la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993, a juicio del Abogado general, no compensaba la diferencia de trato.

<sup>21</sup> En el Estado español coexisten tres regímenes fiscales: el régimen común, el régimen foral de Navarra y el de la CAPV.

ha sido respetado y siempre que la presión global (del conjunto de impuestos) sea equivalente. Por tanto, las manifestaciones del Sr. Saggio no se ajustaban a la realidad.

La existencia del Concierto Económico se remonta a finales del siglo XIX, lo que excluye cualquier sospecha sobre la posibilidad de que haya sido adoptado con el objeto de evitar la aplicación de las normas de competencia o para atraer inversiones, como pretendía hacer valer el abogado general en sus conclusiones. Por otra parte, resulta ficticio plantear que cualquier Estado miembro vaya a modificar su sistema de gestión tributaria y descentralizarlo para evitar la aplicación de las reglas de competencia.

En cualquier caso, si así ocurriera y un Estado decidiera modificar su sistema fiscal para evitar la aplicación de la normativa sobre ayudas, el artículo 87 debería aplicarse porque el objeto de dicha maniobra jurídica no sería legítimo desde una perspectiva comunitaria. En el Estado español la coexistencia de cinco regímenes fiscales responde a razones históricas, de respeto a los derechos del País Vasco y, en todo caso, son bastante anteriores a las normas que regulan la defensa de la competencia en la Unión Europea.

Las conclusiones que el Abogado general proponía al Tribunal para responder a las cuestiones planteadas por el TSJPV eliminaban cualquier posibilidad de que una norma tributaria de ámbito foral pudiera distanciarse del régimen común del Estado, vaciando de contenido la autonomía fiscal del País Vasco.

Si las conclusiones se hubiesen tenido en consideración en una hipotética sen-

tencia, los territorios forales hubieran perdido toda capacidad de legislar en materia de sociedades o de diseñar la base imponible de los rendimientos empresariales en el IRPF. Sin embargo, la sentencia no llegó a adoptarse, puesto que antes del pronunciamiento del Tribunal de Justicia, el Gobierno Central retiró los recursos presentados ante el TSJPV<sup>22</sup>.

Esta fue la primera oportunidad para el Tribunal europeo de posicionarse sobre la legitimidad de las normas forales que se distancian de las estatales bajo el prisma del Derecho de la Competencia. No obstante, como veremos más adelante, el Tribunal Supremo prescindió conscientemente de un pronunciamiento sobre este aspecto para adoptar una decisión propia pero arriesgada, al no encontrar refrendo en la doctrina del Tribunal de Justicia y por su falta de conformidad con la doctrina desarrollada por la Comisión en torno a la diferenciación entre ayudas y medidas generales.

### *La Decisión «Vacaciones fiscales», de 20 de diciembre de 2001<sup>23</sup>*

El pacto firmado entre la administración estatal y la vasca no zanjó el problema sobre la conformidad de estas normas con el Derecho comunitario, puesto que tras la retirada de los recursos interpuestos en el ámbito interno fueron denunciadas ante la Comisión.

<sup>22</sup> A pesar del pacto firmado entre ambas administraciones, estas normas fueron denunciadas ante la Comisión en el año 2000, dando lugar a la decisión de 20 de diciembre de 2001 en la que la Comisión constató su carácter ilegal y solicitó España que procediera a su recuperación.

<sup>23</sup> Decisión de 20 de diciembre de 2001. DOCE L 40 de 14 de febrero de 2003.

En efecto, no conforme con el pacto de «paz fiscal» firmado, la Federación de Empresarios de la Rioja presentó una denuncia ante la Comisión contra las citadas normas. Tras un primer análisis, la Comisión consideró que la exención del Impuesto de Sociedades mencionada constituía una ayuda estatal contraria al artículo 87 del Tratado, por responder a todos los criterios exigidos: generaba una ventaja comparativa, estaba concedida por un Estado miembro mediante fondos estatales, afectaba a los intercambios comerciales intracomunitarios y falseaba la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas o producciones<sup>24</sup>.

En cuanto al carácter específico o selectivo de la ayuda, la Comisión apoyándose en su Comunicación sobre medidas de fiscalidad directa, determinó que la exención del Impuesto de Sociedades era selectiva porque favorecía a determinadas empresas. Efectivamente, las condiciones para la concesión de la ayuda excluían concretamente de la misma a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la Norma Foral, que hubiese generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones fueran inferiores a 80 millones de pesetas

y cuyo capital no superase los 20 millones de pesetas.

Tras concluir el procedimiento de investigación el 20 de diciembre de 2001, la Comisión decidió que la ayuda era incompatible con el Tratado y obligó al Estado español a adoptar todas las medidas necesarias para proceder a la recuperación de las ayudas concebidas.

La sentencia fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia y, de momento, el recurso no ha sido resuelto. Sin embargo, la interposición del recurso no suspende la ejecución de la decisión, por lo que los entes forales deben recuperar las ayudas concedidas sin esperar a la resolución judicial.

Desde la notificación de la decisión, la Comisión ha enviado varios requerimientos al Gobierno español solicitando información acerca de los trámites realizados para recuperar estas ayudas y, ante la falta de respuesta a los mismos, el 21 de diciembre de 2005, decidió presentar un recurso contra el Estado español ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo por el incumplimiento de la decisión.

### 2.3. Las medidas fiscales de 1996

*La Decisión de la Comisión, 99/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a las ayudas concedidas a Daewoo Electronics Manufacturing España S.A. (DEMESA)*

El 13 de marzo de 1996 se procedió a la firma del acuerdo entre el Gobierno Vasco y la empresa DEMESA para la instalación de una nueva fábrica de frigoríficos en Gasteiz. En virtud del convenio firmado, el Gobierno Vasco y la Diputación Foral de Álava se comprometían a conce-

---

<sup>24</sup> La Comisión opinó, en esa fase, que la exención del Impuesto de Sociedades en cuestión era específica, o selectiva, en el sentido de que favorecía a determinadas empresas. Efectivamente, los requisitos para poder optar a la ayuda excluían expresamente a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la citada Norma Foral (a mediados de 1993), que hubiera creado menos de 10 puestos de trabajo, cuyas inversiones fueran inferiores a 80 millones ESP (480.810 EUR) y cuyo capital desembolsado no superase 20 millones ESP (120.202 EUR). Además, la Comisión consideró, provisionalmente, que esa ayuda fiscal no se justificaba por la naturaleza o la economía del sistema.

der a la empresa una serie de ventajas financieras y fiscales<sup>25</sup>, por la realización de una inversión de 11.835,6 millones de pesetas y la creación de 745 puestos de trabajo.

El 11 de junio de 1996, tras la recepción de varias denuncias interpuestas por empresas competidoras, la Comisión inició el procedimiento formal de investigación del artículo 88.2, por los elementos de ayuda comprobados<sup>26</sup>.

Mediante Decisión de 24 de febrero de 1999, la Comisión determinó la incompati-

<sup>25</sup> Las ayudas que se otorgaron a la nueva empresa fueron las siguientes:

- Cesión de terreno gratuita y posterior venta a precio más bajo que el de mercado.
- Subvención del 25% de las inversiones, a través del programa Ekimen (notificado y aprobado por la Comisión).
- Crédito fiscal del 45% Impuesto Sociedades.
- Deducción de la base imponible del 99, 75, 50 y 25% (los cuatro primeros años).
- Otras ventajas fiscales: 15% inversiones en activos fijos, 10% resultado contable, 30% I+D, 15% medio ambiente y 25% exportaciones.

<sup>26</sup> El examen de compatibilidad se realizó conforme a un análisis sectorial en el que la Comisión determinó que se trataba de un sector con problemas estructurales, sobrecapacidad productiva y fuerte competencia, por lo que la afectación de los intercambios era más que probable. Los elementos de ayuda ilegales fueron ubicados en las siguientes medidas:

- La cesión gratuita y posterior venta de un terreno a precio inferior al de mercado.
- El programa Ekimen (Decreto 289/196) preveía diferentes tramos de ayuda: 10% con carácter general, 5% proyecto estratégico (50 empleos y 750 millones de inversión), 5% zona de interés preferente y 5% por sector estratégico. Este último tramo fue considerado incompatible por ser aplicado con arbitrariedad.
- Subvención para activos cedidos a terceros (troqueles, moldes, etc).
- Crédito fiscal del 45% (disposición adicional sexta de presupuestos): DFA concedía esta ventaja a inversiones de más de 2.500 millones (a deducir en 10 años).
- Reducción de la base imponible para empresas de nueva creación.

bilidad de las ayudas concedidas<sup>27</sup>. Por otra parte, estimó que estas ayudas no cumplían los criterios del art. 87.3., y ordenó el reembolso parcial de las ayudas percibidas por la empresa<sup>28</sup>.

Los entes forales interpusieron un recurso de anulación contra la decisión de la Comisión ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI). En sentencia de 6 de marzo de 2002, el TPI confirmó parcialmente la decisión de la Comisión anulando, no obstante, algunos artículos<sup>29</sup>. Esta sentencia fue nuevamente recurrida en casación ante el Tribunal de Justicia, que emitió sentencia el 11 de noviembre de 2004, en la que confirmaba la sentencia de instancia<sup>30</sup>.

### *El asunto Ramondín S.A.*

Ramondín, S.A., es una sociedad especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champagne y otras bebidas de calidad. Desde 1971 estaba establecida en Logroño.

En 1997, Ramondín decidió trasladar sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia (Álava). A tal efecto, el 15 de

<sup>27</sup> Decisión 1999/718/CE de la Comisión, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa) (DO L 292, p. 1).

<sup>28</sup> La Comisión ordenó la devolución de las ventajas obtenidas por la cesión y venta del terreno, el exceso del 5% del programa Ekimen, las ayudas a activos cedidos a terceros, el crédito fiscal y el resto de beneficios fiscales concedidos por la Diputación Foral de Álava.

<sup>29</sup> El Tribunal declaró fundadas algunas de las alegaciones presentadas por las partes. En particular, anuló los artículos que consideraban incompatibles: la cesión y posterior venta del terreno, las ayudas a activos cedidos a terceros y la reducción de la base imponible (Daewoo no se benefició de la misma).

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2004. Asuntos acumulados C-183/02P y C-189/02P.

diciembre de 1997, Ramondín constituyó la nueva sociedad Ramondín Cápsulas, S.A., cuyo capital es propiedad de Ramondín en un 99,8%. Esta empresa se hacía cargo de todas las actividades de Ramondín. La nueva empresa obtuvo un crédito fiscal del 45% concedido por la Diputación Foral de Álava<sup>31</sup>. Así mismo, obtuvo, como empresa de nueva creación, una reducción en la base imponible en el Impuesto de Sociedades<sup>32</sup>.

El 2 de octubre de 1997, el Presidente de la Comunidad Autónoma de La Rioja

---

<sup>31</sup> Acuerdo n. 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre. Esta ventaja fue concedida a la empresa en virtud de la 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 [*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* (BOTH n. 5, de 13 de enero de 1995)], redactada en los siguientes términos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación».

La validez de dicha disposición se prorrogó sucesivamente hasta el año 1999.

<sup>32</sup> El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, citada en el apartado precedente, dispone lo siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99%, 75%, 50% y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases impositivas negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en el que, dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases impositivas positivas».

presentó una denuncia ante la Comisión referida a las presuntas ayudas de Estado concedidas a Ramondín con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco.

Al finalizar el procedimiento, la Comisión consideró incompatibles con el Tratado, tanto la ayuda estatal en favor de Ramondín SA, consistente en la concesión de un crédito fiscal en favor de la empresa correspondiente al 45 % del coste de la inversión, como la ayuda consistente en la reducción de la base imponible<sup>33</sup>.

El 19 y 26 de abril de 2000 se presentaron ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI) varios recursos de anulación contra la decisión de la Comisión. El 6 de marzo de 2002, el TPI confirmó la decisión de la Comisión. Esta resolución fue recurrida en casación ante el Tribunal de Justicia, pero el recurso fue así mismo desestimado<sup>34</sup>.

### ***Asuntos derivados de las decisiones Ramondín y Demesa: las decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001***

Como consecuencia de los asuntos Demesa y Ramondín, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de siete regímenes

---

<sup>33</sup> El 22 de diciembre de 1999, la Comisión adoptó la Decisión 2000/795/CE, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. DO 2000, L 318, p. 36. Se decidió la recuperación de la ayuda, salvo en la parte correspondiente al límite regional del 25% que podía concederse en esta zona.

<sup>34</sup> Las partes demandantes invocaron cuatro motivos en apoyo de sus pretensiones. El primer motivo estaba basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1; el segundo motivo, en una desviación de poder; el tercer motivo, en la violación del principio de igualdad de trato y el cuarto en la infracción del artículo 253 CE.

de incentivos fiscales existentes en los Territorios históricos vascos<sup>35</sup>, que beneficiaron a otras muchas empresas sin haber sido objeto de notificación previa. En consecuencia, decidió emprender varios procedimientos de investigación formal, para pronunciarse sobre la compatibilidad con el Tratado de las normas forales que establecían dichas ventajas fiscales. En los tres territorios de la CAPV, las ayudas consistían en la concesión de un crédito fiscal del 45% por la realización de ciertas inversiones y en la reducción de la base imponible del Impuesto de Sociedades para empresas de reciente creación.

La decisión de incoar el procedimiento de investigación por las ayudas consistentes en un crédito fiscal del 45% fue notificada el 17 de octubre de 1999 al Estado español<sup>36</sup>. Las diputaciones forales recurrieron esta decisión ante el TPI, el cual, en sentencia de 23 de octubre de 2002, decidió desestimar el recurso<sup>37</sup>. La Comisión continuó el procedimiento para solicitar la anulación de los regímenes y la recuperación de las ayudas otorgadas.

<sup>35</sup> La Comunidad Foral tenía en vigor un programa de incentivos que fue derogado, sobre el cual no hubo pronunciación de la Comisión.

<sup>36</sup> El 14 de julio de 1999 se incoaron los siete procedimientos contra los dos regímenes de ayudas fiscales de los tres territorios de la CAPV y un régimen de Navarra.

Ver al respecto el Comunicado de Prensa de la Comisión con referencia IP/99/503.

<sup>37</sup> El Tribunal de Primera Instancia desestimó los recursos al estimar que en sus decisiones de apertura, la Comisión se pronuncia de manera provisional sobre la naturaleza de las medidas analizadas. Por otra parte, el carácter selectivo de las medidas fue justificado por la Comisión debido a las condiciones exigidas por las normas forales para poder beneficiarse de las ventajas previstas (realizar una inversión superior a 2.500 millones o ser empresas de nueva creación) y al poder discrecional de las instituciones forales en la concesión del beneficio fiscal.

La segunda decisión de incoar el procedimiento concernía a las normas forales que regulaban las ventajas fiscales para empresas de nueva creación, consistentes en la reducción de la base imponible del Impuesto de Sociedades durante un periodo de cuatro años. Esta decisión fue notificada el 29 de septiembre de 1999.

Después de efectuar la instrucción de los expedientes, el 11 de julio de 2001, adoptó las decisiones por las que solicitaba la anulación de los seis regímenes (correspondientes a los tres entes forales) y la recuperación de las ayudas otorgadas. Las decisiones fueron recurridas ante el Tribunal de Primera Instancia y se encuentran pendientes de resolución.

#### 2.4. Criterios de aplicación de las reglas de competencia a las medidas tributarias forales

De las decisiones adoptadas por la Comisión relativas a la compatibilidad de los regímenes de ayudas fiscales, así como de las sentencias del Tribunal de Justicia, subrayamos los siguientes aspectos:

- a) La primera decisión de la Comisión adoptada en 1993 dejó claramente de manifiesto que la existencia de diferentes regímenes fiscales dentro de un mismo Estado miembro no resulta incompatible con las reglas del Tratado. A este respecto, la Comisión consideró que los incentivos previstos en las normas forales eran discriminatorios por excluir de su aplicación a las empresas no residentes, pero nunca estimó que la discriminación tuviese lugar como conse-

cuencia de una diferencia de trato entre la fiscalidad aplicable en el Estado y la foral. A mayor abundamiento, hay que señalar que en la decisión se acordó que el Estado debía adoptar medidas para evitar la discriminación sólo con respecto a las empresas no residentes pero no con respecto a las empresas españolas que hubieran realizado inversiones equivalentes.

- b) En los asuntos Ramondín y Daewoo, así como en todos los asuntos derivados contra las tres diputaciones, la defensa invocó que estas medidas no constituían ayudas públicas, sino medidas generales que quedaban fuera del ámbito de aplicación del artículo 87.1<sup>38</sup>. La Comisión no aceptó esta argumentación amparándose siempre en cuestiones técnicas relativas, entre otras, al montante mínimo de la inversión exigida o a la necesidad de constituir una empresa de nueva creación para acogerse a las mismas<sup>39</sup>, para justificar

el carácter selectivo de las medidas cuestionadas.

- c) Es preciso subrayar, por tanto, que en la adopción de sus resoluciones, ambas instancias comunitarias no han deducido el carácter selectivo de las medidas por el hecho de ser aplicadas en una parte del territorio estatal. La Comisión ha dejado constancia de este hecho en todas sus decisiones y ha expresado reiteradamente su intención de no poner en tela de juicio la competencia normativa de los Territorios Históricos vascos para adoptar las medidas fiscales analizadas.

Por tanto, desde las instancias comunitarias no se había dado una respuesta a la cuestión tan controvertida de saber si la existencia de dos o más regímenes fiscales dentro de un mismo Estado era o no compatible con el Derecho comunitario. Sin embargo, el Tribunal Supremo de forma aventurada, prescindiendo de una opinión autorizada a este respecto, ha establecido una doctrina dirigida a reducir la capacidad normativa de las instituciones forales en materia de fiscalidad directa, creando un clima de inseguridad jurídica sin precedentes. Por fortuna, esta doctrina ha quedado desautorizada por una reciente sentencia del Tribunal de Luxemburgo

---

<sup>38</sup> Excluir las ventajas fiscales de la noción de ayuda de Estado prevista en el artículo 87.1 ha sido una preocupación constante de las autoridades forales. Para ello, se ha invocado la capacidad normativa de las Diputaciones en el ámbito fiscal, que les permite adoptar normativas diferentes a las del Estado.

<sup>39</sup> Todos los argumentos utilizados por la defensa para justificar las medidas fueron rechazados por la Comisión. Las defensas hacían referencia a los siguientes aspectos: negaban que existiera un poder de discrecionalidad de las autoridades en su concesión y afirmaban que estaban justificadas por la lógica interna del sistema fiscal. Además, estimaban que no afectaban a los intercambios intracomunitarios. Así mismo, aducían que constituían ayudas existentes, ya que se pusieron en vigor en 1984 (son normas forales aprobadas en 1996) y, en aquel momento, la Comisión no las calificaba de ayudas. En este sentido invocaban la decisión de 10 de mayo de 1993 y la comunicación sobre las normas aplicables a las medidas de fiscalidad directa (doce c 384

---

de 12-12-98, p. 3). Finalmente, alegaban que la Comisión incurrió en desviación de poder al utilizar los arts. 87 y 88 para perseguir objetivos de armonización fiscal en lugar de utilizar los arts. 96 y 97, una posible violación al principio de confianza legítima, porque en la decisión 93/337 el carácter selectivo se atribuyó a una discriminación hacia los no residentes y no a motivos relativos al carácter discriminatorio de las medidas (con respecto al mínimo de inversión exigido, el sector, etc.). Finalmente, invocaban falta de motivación suficiente y violación del principio de igualdad de trato (Asunto Ramondín).

en la que se reconoce de forma expresa la capacidad normativa de entidades regionales con competencias en materia de fiscalidad.

### 3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

En sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo, haciendo una interpretación controvertida del artículo 88.3 del Tratado, se posicionó una vez más en contra de normas tributarias forales aplicables a las empresas vascas, por el mero hecho de establecer una regulación distinta a la prevista en el régimen común del Estado.

En esta ocasión, el alto tribunal anuló varias disposiciones de las normas forales que regulaban el Impuesto de Sociedades. En particular, el tipo de gravamen aplicable del 32,5% así como otras disposiciones que establecían deducciones fiscales por creación de puestos de trabajo, reducciones de la base imponible, normas de amortización, etc. El motivo aducido para decretar su anulación era la falta de notificación de estas medidas a la Comisión, tal y como obliga el artículo 88.3 del Tratado.

El efecto de la sentencia era negativo para los entes forales, ya que limita su capacidad para definir una de las figuras impositivas más importantes del sistema tributario de nuestros Territorios Históricos, como es el Impuesto de Sociedades, alterando con ello el equilibrio competencial establecido en la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la vigente Ley del Concierto Económico. Por otra parte, dio lugar a una inseguridad

jurídica impropia de un sistema jurídicamente consolidado, que no ha sido cuestionado por la Comisión Europea a pesar de haber tenido varias posibilidades para hacerlo<sup>40</sup>.

A diferencia de las medidas forales que han sido tratadas anteriormente, analizadas en los procedimientos instruidos por la Comisión bajo el prisma del artículo 87, las medidas objeto de la resolución judicial, técnicamente, son medidas generales pues no conllevan discriminación material alguna en su aplicación. Este aspecto ha sido manifestado de forma expresa por la Comisión europea, en su Comunicación sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, al definir la noción de medida general y compararla con la noción de ayuda<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> La convivencia de distintos regímenes fiscales dentro del territorio del Estado constituye un hecho diferencial que no tiene parangón en el resto de la Unión Europea. Sin embargo, este hecho no fue puesto de manifiesto por los negociadores cuando se establecieron las condiciones para la adhesión de España en la Comunidad Europea, en 1986. Esta omisión sigue generando incertidumbre e inseguridad en el medio empresarial, por razones achacables, no ya a decisiones del ejecutivo comunitario, sino a resoluciones del propio Tribunal Supremo, adoptadas a su libre albedrío, sin un respaldo jurisprudencial comunitario.

<sup>41</sup> Comunicación de 10 de diciembre de 1998, ya citado. El punto 13 dispone lo siguiente: «Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales las medidas de pura técnica fiscal (fijación de tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión legal), las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)».

Sin embargo, el Tribunal calificó estas medidas como ayudas de Estado, basándose en un análisis comparativo de la normativa foral con respecto a la común, sin atender a la globalidad del impuesto o del sistema tributario. Así, aplicando un criterio de selectividad territorial basado en las diferencias existentes entre la fiscalidad del Estado y la de los tres territorios históricos, llegó a decretar la anulación de estas medidas de manera precipitada y arriesgada, puesto que los sistemas fiscales forales constituyen regímenes generales aplicables en función de determinados puntos de conexión y no son variantes regionales del sistema estatal<sup>42</sup>. Por otra parte, una vez hemos de destacar que la resolución judicial no encontraba amparo alguno en precedentes resoluciones de las instituciones europeas.

El Tribunal Supremo debía haber efectuado una consulta prejudicial al alto Tribunal de Luxemburgo para asegurarse de que las medidas controvertidas eran constitutivas de ayudas de Estado. Sin embargo, aplicó una sanción de graves consecuencias en base a criterios más políticos que jurídicos. Cabe afirmar, además, que con la adopción de esta sentencia, sin cumplir el trámite de previa consulta, el Tribunal Supremo vulneró el artículo 234.3 del Tratado que establece la obligación de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando se deba interpretar o aplicar una norma del Tratado o un concepto comunitario (sobre el que existan dudas) por parte de un órgano jurisdic-

cional cuyas resoluciones se adopten en última instancia<sup>43</sup>.

En su sentencia, el alto tribunal hizo suyos los argumentos que años antes fueron utilizados por el abogado general Saggio para calificar las medidas fiscales de las diputaciones como ayudas de Estado, elevando las conclusiones generales del Abogado general a la categoría de doctrina del Tribunal europeo de forma errónea, ya que sólo las sentencias del Tribunal constituyen doctrina jurisprudencial.

Por otra parte, se aparta del criterio adoptado por la Comisión<sup>44</sup>, de no poner en entredicho la capacidad normativa de las diputaciones en materia fiscal, sin tomar en consideración los efectos que esta resolución podría tener para los propios intereses del Estado, el cual, siguiendo la doctrina establecida, tampoco podría adoptar medidas fiscales más favorables para las empresas sometidas a su fiscalidad<sup>45</sup>.

Finalmente, cabe subrayar que la adopción de esta sentencia, en la que se constata la falta de notificación de las normas forales a la Comisión y se decreta su anulación, debía haber dado lugar a la apertura de un procedimiento de análisis de compatibilidad de la ayuda

---

<sup>43</sup> Esta omisión supone una infracción a las reglas del Tratado cuyo objetivo es preservar la uniformidad en la aplicación del derecho comunitario para evitar decisiones interesadas o incorrectas por parte de las jurisdicciones nacionales.

<sup>44</sup> El Tribunal de Justicia llegó a la misma conclusión que la Comisión en las sentencias de 11 de noviembre de 2004 que resolvían los recursos de casación frente a las sentencias del TPI de 6 de marzo de 2002 en ambos asuntos.

<sup>45</sup> En estas condiciones, salvo que se anulase la capacidad normativa de las diputaciones forales, incluida Navarra, el Estado debería pactar con éstas todas las medidas fiscales a adoptar, a fin de evitar el establecimiento de cualquier tipo de diferenciación en la regulación de los impuestos directos.

---

<sup>42</sup> Ver ALONSO ARCE, I. en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 637 (2005).

con el Tratado. Sin embargo, resulta llamativo que la Comisión haya incumplido de forma reiterada esta obligación prevista en el artículo 10.1 del Rto. 659/1999<sup>46</sup>.

#### **4. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE JUSTICIA EN EL ASUNTO «ISLAS AZORES»: UNA LUZ AL FINAL DEL TÚNEL**

La Sentencia del Tribunal Supremo ha sentado una base jurisprudencial que inexorablemente limita la capacidad normativa de las diputaciones forales en materia del Impuesto de sociedades, de manera que las normas que se han adoptado con posterioridad para regular este impuesto, que establecen un tipo impositivo inferior al estatal, tras haber sido recurridas ante el TSJPV han sido suspendidas por esta instancia al constatar el incumplimiento del requisito de notificación previa a la Comisión previsto en el Tratado. Por otra parte, la disconformidad de las instituciones vascas con la sentencia es notoria, lo que implica su decisión de continuar regulando el impuesto haciendo caso omiso a la doctrina del alto tribunal<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> El artículo 10.1 del Reglamento 659/99 del Consejo establece que «Cuando obre en poder de la Comisión cualquier información, sea cual sea su origen, referente a una presunta ayuda ilegal, deberá proceder a su examen sin demora». La adopción de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 debía haber dado lugar a la apertura de un procedimiento de investigación que no se hizo. Posteriormente las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por las que se anulan las nuevas normas forales que sustituyeron a las anuladas por el TS, han vuelto constatar la existencia de ayudas ilegales. Sin embargo, una vez más, la Comisión evita entrar en el análisis de estas medidas, incumpliendo la obligación arriba mencionada.

<sup>47</sup> Las diputaciones forales continúan en su actitud de no aceptar la tesis del TS y en consecuencia no notifican las nuevas normas a la Comisión a fin de darle la posibilidad de posicionarse sobre la cali-

La cuestión fundamental que debía ser respondida no ya por una instancia judicial nacional sino por una institución europea (Comisión o Tribunal) es la relativa a la calificación, selectiva o general, que cabe atribuir un régimen tributario adoptado por una institución regional con competencias en materia fiscal y aplicado a sus contribuyentes sin ningún tipo de discriminación, por el mero hecho de diferir del régimen tributario estatal.

Afortunadamente, en fecha muy reciente el Tribunal de Luxemburgo ha dado respuesta a esta cuestión al resolver un recurso de anulación interpuesto por Portugal contra una decisión de la Comisión en la que el ejecutivo europeo calificó como ayuda de Estado el régimen previsto para el impuesto de sociedades aplicable en las Islas Azores, que disponía de cierta autonomía para su adopción, por establecer un tipo impositivo inferior al aplicable en el resto del Estado<sup>48</sup>.

#### **a) Las Conclusiones del Abogado General Geelhoed**

El Abogado General Sr. Geelhoed emitió sus conclusiones en el asunto planteado y, a diferencia de lo que manifestó años antes su homólogo Sr. Saggio, en respuesta a una pregunta similar, tras comprender y valorar una realidad que no había sido analizada por el Tribunal, sistematizó los diferentes escenarios posibles y las soluciones que cabría aplicar en cada supuesto.

ficación de medida general o de ayuda de las mismas y, eventualmente, sobre su compatibilidad con las reglas del Tratado.

<sup>48</sup> Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03.

En concreto, al analizar la posibilidad de que coexistan dentro de un mismo Estado miembro diferencias en la fiscalidad directa, el Abogado General distingue tres escenarios derivados de las reducciones de un tipo impositivo nacional en una zona geográfica:

El primero es aquel en el que el gobierno central decide reducir el tipo impositivo aplicable dentro de una determinada zona geográfica, lo que indudablemente constituye una medida selectiva y por tanto sería calificada como una ayuda de Estado.

El segundo se refiere a aquel en el que todas las entidades regionales o locales tienen autonomía tributaria dentro de su jurisdicción, independientemente de que exista un tipo impositivo nacional. En este caso, las medidas fiscales adoptadas por estas entidades no tendrían *per se* un carácter selectivo.

El tercer escenario es aquel en el que una o varias, pero no todas las entidades regionales o locales gozan de autonomía tributaria, como ocurre con el País Vasco y Navarra. En este caso, el Abogado General condiciona el carácter general o selectivo del régimen fiscal a la concurrencia de tres condiciones: la existencia de una autonomía institucional, de una autonomía económica y de una autonomía en materia de procedimiento.

#### **b) La Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006**

El Tribunal europeo debía pronunciarse sobre la compatibilidad del régimen fiscal de las Azores con la normativa comunitaria sobre ayudas de estado. En su sen-

tencia, siguiendo los criterios indicados en las conclusiones del Abogado General, establece unos principios generales que, en adelante, servirán para evaluar la conformidad de los regímenes fiscales regionales con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

La cuestión decisiva que se planteaba en relación a los regímenes fiscales regionales (como son el vasco y el navarro) era saber si el marco de referencia para apreciar su carácter general o selectivo es la región donde surten efectos o todo el territorio nacional. El Tribunal europeo ha optado por la primera de las hipótesis planteadas, rechazando así la postura de la Comisión Europea en la Decisión recurrida y estableciendo unos criterios novedosos para determinar si un régimen fiscal regional es de carácter general.

Según el Tribunal, en primer lugar, es necesario que la autoridad regional cuente desde el punto de vista constitucional con un estatuto político y administrativo distinto del gobierno central (autonomía institucional). En segundo lugar, la medida fiscal de la autoridad regional debe haber sido adoptada sin que el gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (autonomía en materia de procedimiento). En tercer lugar, la disminución de los ingresos fiscales a nivel regional no debe verse compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del gobierno central (autonomía económica). El Tribunal equipara estos criterios a los argumentos expuestos por el Reino Unido, en el sentido de que para que pueda considerarse que existe suficiente autonomía política y fiscal «es necesario no solo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar medidas de reduc-

ción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del estado central, sino que también asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.»

El Tribunal admite así el carácter general de un régimen fiscal regional que contemple impuestos menores a los vigentes en el estado y echa por tierra los argumentos contrarios de la Comisión Europea<sup>49</sup>.

Aplicando esta jurisprudencia al caso del País Vasco los regímenes fiscales forales podrían entrar dentro de esta tercera categoría de medidas y por tanto, siempre que se aplicasen a sus contribuyentes sin discriminación, quedarían fuera del ámbito de aplicación del artículo 87.

En todo caso, los efectos de esta jurisprudencia deberán apreciarse tanto en el ámbito europeo como en el estatal. En efecto, en adelante la Comisión Europea deberá tomar en consideración los criterios desarrollados por el Tribunal al analizar la compatibilidad con el Tratado de regímenes fiscales de ámbito infraestatal. Así mismo, debido a su importancia y alcance, deberá modificar la Comunicación de 1998 sobre las ayudas públicas relacionadas con la fiscalidad directa, a fin de incorporar en ella los principios establecidos en la sentencia.

<sup>49</sup> A pesar de ello, en este asunto el Tribunal no anuló la decisión de la Comisión ya que, si bien la autonomía institucional de las Azores no deja lugar a dudas, el TEJ estima que no existe autonomía en términos económicos puesto que tanto el Estado como las autoridades regionales están obligados a actuar conjuntamente para compensar las desigualdades derivadas de la insularidad de las Azores, y la disminución de la presión fiscal regional y las transferencias fiscales del estado son indisolubles.

De la misma manera, en el ámbito estatal, las consecuencias de esta jurisprudencia deberían tener una repercusión inmediata en los asuntos pendientes de resolución en las instancias judiciales. Así, en lo que respecta a la suspensión cautelar que recae sobre las Normas forales establecidas en 2005, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco debería aplicar los principios de la sentencia y, en su caso, proceder al levantamiento de dicha suspensión. Finalmente, en el recurso de amparo interpuesto en contra de la sentencia del Tribunal Supremo, pendiente de resolución, el Tribunal Constitucional deberá tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal europeo y resolver en consecuencia.

## 5. CONCLUSIONES: BALANCE DE LA APLICACIÓN DE LA POLÍTICA DE CONTROL DE AYUDAS EN LA CAPV

En nuestro ámbito territorial, el control efectuado por la Comisión europea sobre las ayudas públicas concedidas por instituciones vascas ha tenido repercusiones importantes. Desde nuestra entrada en el Mercado común se han tramitado ante la Comisión más de 200 expedientes relativos tanto a ayudas notificadas como no notificadas de las instituciones vascas, de las que en muchos casos se ha tenido conocimiento a través de denuncias interpuestas por empresas competidoras, asociaciones de empresas o instituciones públicas.

Asuntos como el relativo a la empresa Demesa y a Ramondín han tenido mucho eco en el mundo económico y empresarial, dejando en evidencia el poder de diputaciones forales y Gobierno Vasco en

la concesión de ayudas públicas. Las resoluciones adoptadas contra normas tributarias forales que establecen ventajas fiscales, indican que no se puede utilizar el Concierto Económico de cualquier manera, sino que, cuando se trate de medidas que conlleven algún tipo de ventaja selectiva, hay que respetar las reglas del Tratado adaptando las medidas fiscales a los criterios establecidos por la Comisión.

La falta de notificación de las normas forales que establecen ventajas fiscales, ha producido unos efectos muy negativos, aunque sus repercusiones todavía no se pueden medir. En efecto, en la actualidad los entes forales tienen la obligación de recuperar las ayudas concedidas a través de las normas forales que han estado en vigor, prácticamente, desde el año 1993 hasta el año 2000.

En adelante, las diputaciones deberán notificar sus proyectos de normas tributarias a la Comisión antes de adoptarlas, cuando conlleven alguna discriminación en su aplicación o dejen margen de discrecionalidad en su concesión.

Es así mismo recomendable la notificación de las normas forales de aplicación general, no discriminatorias, si comportan un trato más favorable que el dispensado por la normativa fiscal del Estado, ya que (en un plazo de dos meses desde su notificación) la Comisión debería posicionarse sobre su compatibilidad con el Tratado, aplicando los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia. Una decisión de la Comisión en la que se determine el carácter general de estas medidas eliminaría la situación de inseguridad jurídica generada.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLENDESALAZAR CORCHO, Rafael (1999): *Código de Derecho de la Competencia*. EINSA, Madrid.
- ALONSO ARCE, Iñaki (2005): «STS 9-12-2004: Una sentencia inoportuna y desafortunada...» *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 637.
- CALVO CARAVACA, Alfonso Luis (2001): «*Intervenciones del Estado y libre competencia en la Unión Europea*». Colex, Madrid.
- CASTILLO DE LA TORRE, Fernando (2004): «Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2003». *Gaceta jurídica de la CE y de la competencia*, N.º 231.
- DÍAZ ABAD, Nuria (2001): «Clases de ayudas de Estado: Subvenciones, medidas de tipo financiero y aportaciones de capital». *Noticias de la Unión Europea* n.º 196.
- DÍAZ VALVERDE, Daniel (2002): «Ayudas de estado». *Unión Europea Aranzadi* n.º 10, 2002.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto (2002): *Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado*. Cuadernos Civitas.
- GOMÁ LANZÓN (1994): «Nuevo procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos: el artículo 93 del Tratado CEE». *REDA* n.º 83.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel (2001): «Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario». *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196.
- KEKELEKIS, Michael (2004): «L'obligation des autorités nationales de recouvrer les aides d'Etat versées illégalement: défenses et implications». *Eipascope*, N.º 2.
- LÜBBIG, Thomas (2003): «L'application de l'article 87 du traité de Rome aux aides fiscales: un coup d'Etat communautaire?». *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne* n.º 465.
- ORTIZ VAAMONDE, Santiago (2001): «Competencias del juez nacional en materia de ayudas de Estado». *Noticias de la Unión Europea* n.º 196.
- OWSIANY-HORNUNG, Marta (2004): «La commission dresse un bilan de son action dans le domaine des aides fiscales». *Competition Policy Newsletter*, n.º 1 spring.
- MARCOS MARTÍN, M.ª Teresa (2004): «Comentario al reglamento de procedimiento en materia de ayudas de estado a los cinco años de su adopción». *Boletín europeo de la Universidad de la Rioja*. sup, n.º 12/13 mayo.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J (2001): «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE». *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Antonio (2003): «El control judicial de la aplicación de la normativa comunitaria de ayudas de Estado: Análisis de precedentes jurisprudenciales recientes». *Noticias de la Unión Europea* n.º 223-224.
- MANGAS MARTÍN, Araceli y LIÑAN NOGUERAS, Diego (1999): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Civitas, Madrid.
- RODRÍGUEZ CURIEL, José-Wenceslao (2003): «El juez nacional en el sistema de control comunitario de las ayudas estatales». *Gaceta Jurídica de la CEE y de la Competencia*, n.º 226.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos (1993): *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Editorial Civitas.
- SAMANIEGO BORDIU, Gonzalo (2004): «Reflexiones sobre las medidas fiscales que pueden ser consideradas como ayudas de Estado encubiertas y las ayudas que fomentan el traslado de empresas en la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, N.º 235 / 236 agosto / septiembre.
- SAMANIEGO BORDIU, Gonzalo (2004): «Fundamentos económicos de los efectos de las ayudas en la competencia». *Gaceta jurídica de la CE y de la competencia*, N.º 233 septiembre-octubre.
- URREA CORRES, Mariola (2002): «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario europeo. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00)...». *Revista de Derecho Comunitario Europeo* n.º 12.