

Normas forales y ayudas de Estado

Marta Villar Ezcurra

Sumario: I. Introducción. II. Origen y evolución de los problemas. 1. Las normas forales de 1988 y la Decisión de 1993. 2. Las normas forales de 1993 y las cuestiones prejudiciales. 3. Los asuntos *Ramondín* y *Demesa*. 4. Los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades y la Sentencia del Tribunal Supremo de 2004, desautorizada por la Sentencia del TJUE de 2008. 5. La Sentencia *Azores* de 2006. 6. La Sentencia del TJUE de 2008 sobre las competencias tributarias del País Vasco. 7. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 2012. III. El control de ayudas de Estado como forma de armonización fiscal indirecta. 1. El concepto de ayuda de Estado y la selectividad. 2. Nuevas tendencias en la jurisprudencia del TJUE. 3. Nuevos planteamientos de la Comisión sobre la selectividad regional: el Proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda de Estado. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

Resumen: El trabajo analiza las normas forales desde el punto de vista de su conflictividad con el régimen jurídico-comunitario de control de ayudas de Estado. Para ello, se realiza un repaso de los orígenes litigiosos, explicando los hitos hasta llegar al estado actual de la cuestión estudiada. Se presta especial atención al concepto de ayuda de Estado, a las ayudas en forma fiscal y, en particular, a la delimitación del criterio de la selectividad en su vertiente material y regional, pues es éste uno de los requisitos exigidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) más difícil de concretar.

Palabras Clave: Normas forales, incentivos fiscales, País Vasco, ayudas de Estado, selectividad regional.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los rasgos más destacables del régimen tributario del País Vasco es su alto nivel de conflictividad, que no solo se manifiesta por los numerosos asuntos que se han planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sino también por los recursos interpuestos ante las más variadas instancias nacionales, Tribunal Superior

de Justicia del País Vasco (TSJPV), Audiencia Nacional (AN), Tribunal Supremo (TS), y Tribunal Constitucional (TC)¹.

La litigiosidad pone también de manifiesto la diversidad de partes que actúan ante el TJUE según el tipo de asunto de que se trate. En unas ocasiones, es la Comisión la que recurre, previa denuncia de las normas forales ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI)², contra cuyas sentencias cabe recurso de casación ante el TJUE³. Otras veces, es el Estado quien las impugna ante el TSJPV que, a su vez, y sin perjuicio de los recursos que procedan contra sus sentencias, plantea cuestiones prejudiciales ante el TJUE. Las Diputaciones forales también han recurrido, ante el TPI, las decisiones de la Comisión que declaran la vulneración de la normativa comunitaria europea, cuyas sentencias son también recurribles en casación, aunque con limitación en cuanto a los motivos alegables. A ello se añade el hecho de que las Comunidades Autónomas limítrofes al País Vasco y confederaciones de empresarios o sindicatos también han recurrido directamente ante el TSJPV, o denunciado a la Comisión, aquellas normas forales que han considerado contrarias al Derecho comunitario europeo, o bien, se han personado como coadyuvantes en recursos interpuestos por otros actores⁴.

De los tres niveles en que se estructura la Hacienda del País Vasco (general, foral y local), la mayor singularidad reside en las Haciendas forales. Las competencias fiscales que se regulan en el Concierto Económico y en la Ley de Territorios Históricos se

¹ Muchas de las controversias que surgen entre el Estado y los Territorios Forales provienen, en opinión del Profesor Merino Jara, de la falta de coordinación, y por ello se valora positivamente lo dispuesto en el artículo 4 del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuya redacción vigente proviene de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. *Vid.* MERINO JARA, I.: «Competencia fiscal Estado/CCAA versus Haciendas Forales», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 916.

² Las competencias atribuidas al TPI por la Decisión de creación, de 24 de octubre de 1988, eran limitadas y sólo se referían a asuntos relativos a la función pública europea y al Derecho de la competencia aplicable a las empresas, así como de las solicitudes de indemnización por daños cuando el acto u omisión causante hubiera sido objeto de recurso ante el Tribunal. Progresivamente, con ocasión de la ampliación de sus competencias en 1993 y 2004, se atribuyen al mismo, entre otros, los recursos planteados por los Estados miembros contra un acto u abstención de la Comisión Europea (a excepción de aquellos en materia de cooperación reforzada) y contra las decisiones en materia de ayudas de Estado. En la actualidad el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consta de tres órganos: el Tribunal de Justicia, que resuelve las cuestiones planteadas por los tribunales nacionales, ciertos recursos de anulación y los recursos de casación, el Tribunal General, que resuelve los recursos de anulación que interponen los particulares, las empresas y, en algunos casos, los gobiernos nacionales, y el Tribunal de la Función Pública, que se ocupa de resolver los litigios entre la Unión Europea y su personal.

³ El Tribunal General es una jurisdicción influyente y versátil. Siendo hoy una institución completamente distinta a la que empezó a funcionar hace más de veinte años (los letrados han pasado de los 12 de 1990 a los 85 en la actualidad), sigue funcionando con la misma estructura, en ocho Salas, sin que exista ninguna especialización de las mismas.

⁴ DÍAZ MORENO, F.: «La posición del Tribunal de Justicia de la UE en relación con el concierto económico del País Vasco. Las vacaciones fiscales», en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coordinador), *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*, Wolters Kluwer España, 2013, pp. 477-478.

corresponden con los Territorios Históricos. El que sus derechos históricos sean objeto de reconocimiento expreso en la Constitución (DA 1ª), y de actualización en el Estatuto de Autonomía, hace posible la integración de los territorios forales en la estructura territorial española⁵.

Como consecuencia de la intensificación de la litigiosidad sobre las normas forales fiscales en las últimas décadas, se ha reavivado la cuestión dogmática de su naturaleza jurídica⁶. Este tema se ha suscitado, sobre todo, con ocasión de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, pues con ella se ha sometido el control jurisdiccional de las normas fiscales forales (que correspondía a la jurisdicción contencioso-administrativa, por entenderse que su naturaleza era reglamentaria) al Tribunal Constitucional. Quizás estas razones de naturaleza procesal expliquen por qué, aunque los problemas trascienden con mucho del ámbito foral vasco y se plantean en idénticos términos en el régimen de Convenio aplicable en Navarra, los incentivos fiscales aprobados por la Comunidad Navarra (a menudo idénticos a los vascos) han pasado prácticamente desapercibidos para la Comisión y las Comunidades limítrofes⁷, haciendo que sea el País Vasco el protagonista de relieve en los conflictos planteados por infracción de las normas comunitarias europeas sobre ayudas de Estado.

Desde el punto de vista sustantivo han sido principalmente dos los frentes que, desde la adhesión a las Comunidades Europeas, han planteado respecto a las normas forales problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE: el régimen de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento⁸.

Este trabajo aborda únicamente las cuestiones relacionadas con las ayudas de Estado y desde la perspectiva material (no procesal), centrandó la atención en lo que se conoce como «vacaciones fiscales» y en otra suerte de incentivos fiscales. Para ello, se han seleccionado los asuntos y sentencias que mejor explican, a nuestro juicio, el camino litigioso recorrido, la evolución de los problemas y el planteamiento que ha de hacerse en la actualidad. Unos son casos generales (la mayor parte de las veces contemplan incentivos en el Impuesto sobre Sociedades), y otros son específicos, por referirse a ayudas concedidas a empresas concretas y no

⁵ Sobre esta cuestión, nos remitimos a MERINO JARA, I.: «Prólogo» a la monografía de SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012, pp. 8-9.

⁶ Como explica el Profesor Palao, tradicionalmente se ha venido «aceptando, sin mucho cuestionamiento, la convención, consagrada normativamente, de atribuir a las normas forales la naturaleza formal de reglamentos» (vid. PALAO TABOADA, C.: «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 370, enero 2014, p. 96).

⁷ En este sentido, vid. FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: La SJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 31, septiembre/diciembre 2008, pp. 713-742, especialmente p. 715 y nota 5.

⁸ Así lo afirma FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 713.

a ayudas regionales de carácter general, como ocurrió en los asuntos *Demesa y Ramondín*⁹.

En la evolución de la jurisprudencia comunitaria, hay un antes y un después del caso *Azores*¹⁰, por la consideración novedosa a los entes subcentrales en el análisis de la apreciación de la «selectividad regional o territorial». En esta Sentencia, el TJUE afirmó que el parámetro de referencia para identificar si hay «ayuda estatal» no tiene por qué coincidir con el del territorio del Estado miembro considerado¹¹. La historia de la casuística que a continuación vamos a tratar habría sido muy distinta a la luz de la nueva doctrina asentada por el TJUE.

II. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS

La cuestión foral se ha solido plantear, desde antes de la Constitución, en relación a tres cuestiones: la organización, la materia o competencia, y el procedimiento a seguir por las provincias vascongadas entre sí y en sus relaciones con el poder central¹². Centrándonos en las cuestiones relacionadas con la consideración de los incentivos fiscales como ayudas de Estado, lo cierto es que las normas forales vienen generando una conflictividad inusual, fundamentalmente, por regular de modo especial y particular extremos de relativa importancia en el Impuesto sobre Sociedades, en materia de beneficios tributarios, tipo de gravamen, y modo de determinación de las bases imponibles.

Hasta el año 2004, las resoluciones judiciales del Tribunal Supremo anularon estas normas por razones de Derecho interno, siendo la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 la primera que, desde la perspectiva del Derecho de la UE, anuló parte de las normas afectadas por el recurso, fundamentando que las mismas constituían ayudas de Estado ilegales, es decir, no notificadas a la Comisión en los términos exigidos por el actual artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En ejecución de esta Sentencia de 2004, se dictaron nuevas normas que, de nuevo, fueron objeto de impugnación (en incidente de ejecución) ante el TSJPV, Tribunal que las anuló, por entender que lo ejecutado no se ajustaba a la Sentencia.

⁹ Nos referiremos al Tribunal de Justicia comunitario con la referencia genérica TJUE, especificando en su caso si se trata del Tribunal de Primera Instancia (TPI) o del Tribunal General y seguimos el sistema de cita recomendado por el mismo TJUE. *Vid.* las Sentencias dictadas en los asuntos *Demesa y Ramondín*, de 6 de marzo de 2002, del TPI (as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99), que fueron impugnadas ante el Tribunal General, que dictó Sentencias el 11 de noviembre de 2004 (as. ac. C-183/02 y C-187/02 P y as. ac. C-186/02 P y C-188/02, EU:C:2004:701) y el 14 de septiembre de 2006 (as. C-186/02 P-DEP. EU:C:2006:557).

¹⁰ Sentencia del TJUE de 5 de septiembre de 2006, asunto C-88/03 (EU:C:2006:511).

¹¹ Asunto C-88/03, *Portugal/Comisión*, ap. 57 (EU:C:2006:511).

¹² GARRÁN y MOSO, J.: *El sistema foral*, Editorial Aramburu, Pamplona, 1935.

1. Las normas forales de 1988 y la Decisión de 1993

Como anota FALCÓN y TELLA, el problema se planteó inicialmente en relación con las normas forales que aprobaron incentivos a la inversión, en 1988, en Álava, Gipuzkoa y Bizkaia (normas forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988, respectivamente), que fueron calificadas de ayudas incompatibles con el mercado común por la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993¹³.

Esta calificación se basó en la consideración de la existencia de selectividad regional o territorial, en la medida en que sólo determinadas empresas —las que operaban exclusivamente en el País Vasco y, a partir de 1991, las allí domiciliadas que realizasen en dicho territorio más del 25% de sus operaciones— podían resultar beneficiarias, siendo esta circunstancia una mera consecuencia de los puntos de conexión entonces previstos en el Concierto¹⁴.

Además de ser consideradas ayudas ilegales, tales medidas se calificaron de contrarias a la libertad de establecimiento por parte de la Comisión, al quedar limitadas a empresas vascas, con exclusión de otras empresas españolas o residentes en otros Estados comunitarios, por lo que la declaración de incompatibilidad se hizo «*habida cuenta de que se conceden de forma contraria al artículo 52 del Tratado*»¹⁵.

La Decisión de la Comisión obligó a modificar el sistema fiscal antes del 31 de diciembre de 1993, y se prohibió, a partir de esa fecha, conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hubieran suprimido, en su totalidad, tales distorsiones.

2. Las normas forales de 1993 y las cuestiones prejudiciales

Con posterioridad, y entre otras medidas, las normas forales 11/93, de 26 de junio, de Gipuzkoa, 18/93, de 5 de julio, de Álava, y 5/1993, de 24 de junio, de Bizkaia, establecieron, en relación con las inversiones en activos fijos materiales, una deducción de la cuota líquida del 25% y una minoración en la base imponible del 50%, así como una exención total durante diez años para las empresas de nueva creación, siempre que el capital desembolsado fuese, al menos, de 20 millones de pesetas, y que la inversión realizadas fuese de, al menos, 80 millones de pesetas.

Impugnadas por el Gobierno en 1994, por entender la Administración del Estado que podían constituir ayudas de Estado, se plantearon por parte del TSJPV tres cuestiones prejudiciales (C-400/97, C-401/97 y C-402/97), pero, como consecuencia de la

¹³ FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 716. En esta Decisión (DO L 134, p. 25), la Comisión consideró si podría resultar de aplicación una de las excepciones a las ayudas regionales referidas en el TCE, aunque no se argumentó que se trataba de ayudas de naturaleza regional, pues la ilegalidad se afirmó por su limitación a ciertas empresas, con exclusión de otras, y de algunos sectores productivos. Un análisis minucioso y detallado puede encontrarse en la monografía de SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S.: *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012, a la que nos remitimos.

¹⁴ Artículo 7 del Concierto, así como artículos 17 y 18 en la redacción dada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre. En 1997, el límite cuantitativo de 300 millones de pesetas se elevó a 500 millones de pesetas, y por Ley 12/2002, a 6 millones de euros.

¹⁵ *Vid.* artículo 1 de la Decisión citada *ut supra*.

denominada «paz fiscal» de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos y las cuestiones prejudiciales fueron retiradas.

Es interesante, en todo caso, señalar que la postura de la Comisión en las observaciones presentadas, al igual que en su Decisión de 1993, seguía apoyándose en la consideración de que se trataba de un problema de selectividad o especificidad regional, siendo considerado el hecho de que las normas se adopten por las autoridades provinciales en el ejercicio de las competencias que le atribuye el Derecho interno, una circunstancia únicamente formal que no puede justificar por sí sola el tratamiento más favorable. El Abogado General Saggio, en las Conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999, hizo suyo el mismo planteamiento. La posición del gobierno español fue, sin embargo, la de defender que se trataba de medidas de carácter general y no selectivas, y que, por lo tanto, no podían ser consideradas ayudas regionales. Esta misma postura se mantuvo por la mayoría de los Estados en la reunión multilateral de ayudas públicas, celebrada los días 19 y 20 de octubre de 1998, en Bruselas.

A partir de 1999, se aprecia una evolución en las Decisiones de la Comisión, que afectan a las normas forales generales o concretadas en determinadas empresas: en ninguna de ellas calificó la ayuda de contraria al Derecho comunitario en términos de especificidad regional¹⁶.

3. Los asuntos *Ramondín y Demesa*

Con los asuntos *Ramondín y Demesa*¹⁷, la postura oficial de la Comisión dio un giro importante, al dejar de aplicar el criterio de la selectividad regional, pasando a argumentar en términos de selectividad material. En gran medida, la lógica estuvo en el carácter específico de las ayudas (no se trataba de ayudas regionales de carácter general, como en anteriores supuestos), de manera que cada una de las medidas fue analizada por la Comisión en función de su contenido, y en términos de su propia especificidad, al margen de su ámbito territorial de aplicación.

Los dos asuntos se encuadran en el marco de litigios suscitados por la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a determinadas medidas fiscales aprobadas por las Diputaciones Forales vascas, por entenderse que éstas favorecieron la instalación de una fábrica de refrigeradores en Álava por parte de *Demesa* y el establecimiento en dicha provincia de la planta de fabricación de cápsulas para precintar botellas de vinos y espumosos, propiedad de la empresa *Ramondín*.

El asunto *Demesa* trae su origen de la suscripción, el 13 de marzo de 1996, de un contrato de colaboración entre la empresa Daewoo Electronics Co. Ltd. y las autoridades vascas. En virtud del mismo, la empresa se comprometió a instalar una fábrica de frigoríficos en el País Vasco y, en contrapartida, las autoridades autonómicas vascas apoyarían este proyecto concediendo una serie de subvenciones. Esta empresa constituyó entonces *Demesa* (sociedad española y filial al 100% de Daewoo Electro-

¹⁶ Para mayor información, nos remitimos a FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 721 y siguientes.

¹⁷ *Vid.* referencias *ut supra* en nota 9.

nics Co. Ltd.), cuyo plan empresarial debía de ser aprobado por las autoridades autonómicas como condición *sine qua non* para la aplicación efectiva del contrato. El plan abarcaba el período 1996-2001 y fue presentado a las autoridades autonómicas en septiembre de 1996, previendo una inversión de aproximadamente unos 71 millones de euros y la creación de 745 puestos de trabajo. En virtud del acuerdo 737/1997, de 21 de octubre, la empresa obtuvo un crédito fiscal del 45% previsto en la Norma Foral 22/1994. En junio de 1996, la Asociación Nacional de fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (ANFEL) presentó una denuncia ante la Comisión Europea. Asimismo, el *Conseil Européen de la construction d'appareils domestiques* (CEDED) presentó denuncia ante la Comisión. Se reprochaba a España el haber concedido una ayuda a Demesa, en particular, en forma de medidas fiscales.

La Decisión de la Comisión calificó de ayuda de Estado incompatible con el mercado común el crédito fiscal concedido a Demesa, e instó a España a retirar los beneficios derivados de tal ayuda, por cuando había sido puesta ilegalmente a disposición de su beneficiario. Interpuesto recurso ante el TPI al objeto de solicitar la anulación total o parcial de la Decisión de la Comisión, este Tribunal dictó Sentencia el 6 de marzo de 2002, desestimando «*los recursos del territorio de Álava y de Demesa en la medida en que tenían por objeto la anulación de la Decisión impugnada por lo que se refiere al crédito fiscal del 45%*», declarando «*la inadmisibilidad de los recursos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Gasteizko Industria Lurra, S.A., en la medida en que tenían por objeto obtener la misma anulación*» y condenando a cada parte a cargar con sus propias costas.

Es importante mencionar que, en los apartados 144 a 170 de la Sentencia *Demesa*, el TPI desestimó las alegaciones impugnatorias de la Decisión, declarando que la Comisión había considerado correctamente que las medidas eran selectivas, ya que las autoridades de Álava disponían de un cierto poder de decisión sobre la concesión del crédito fiscal y éste sólo había beneficiado a empresas que hubieran invertido al menos 2.500 millones de pesetas. Asimismo, el TPI negó que la medida estuviera justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

Muy parecido es el supuesto que promovió el conflicto en el caso *Ramondín*. Los hechos se remontan a 1997, año en que la empresa Ramondín S.A., sociedad española especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad y establecida en Logroño, decidió trasladar sus instalaciones industriales a una localidad situada en Álava. A tal efecto, constituyó una nueva sociedad, Ramondín Cápsulas, S.A., con capital en un 99,8% de Ramondín S.A., estando previsto que se haría cargo de todas las actividades de Ramondín, S.A. Con arreglo al acuerdo 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre, Ramondín, S.A. obtuvo un crédito fiscal del 45% previsto en la Norma Foral 22/1994. Ramondín Cápsulas, S.A. obtuvo también, como empresa de nueva creación, la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades prevista en la Norma Foral.

Por denuncia del Presidente de La Rioja ante la Comisión, se inició un procedimiento contra el Estado español, que concluyó mediante Decisión por la que se cali-

ficaba la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades concedida a Ramondín, S.A., de ayuda de Estado incompatible con el mercado común, respecto de la parte de ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, excediera del 25% en equivalente neto de subvención, para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco. En la misma Decisión, se ordenaba al Reino de España que adoptase todas las medidas necesarias para retirar los beneficios derivados de las ayudas controvertidas y, en su caso, que las recuperase de los beneficiarios. Interpuesto recurso ante el TPI para anular la Decisión de la Comisión, se dictó Sentencia el 6 de marzo de 2002, por la cual se desestimaron los recursos, condenando en costas a las partes recurrentes. En los apartados 23 a 65 de la Sentencia, expuso el Tribunal como fundamentación que la Comisión había calificado correctamente el crédito fiscal como una medida de carácter selectivo, que no estaba justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal. Desestimó el motivo invocado de desviación de poder por parte de la Comisión, al haber examinado la medida desde el punto de vista de las ayudas de Estado, en vez de haber propuesto medidas de armonización, tal y como se argumenta en los apartados 84 y 85 de la Sentencia.

Como puede apreciarse en ambos casos, la Comisión calificó los incentivos concedidos por las autoridades fiscales vascas como ayudas de Estado ilegales analizando la selectividad material, no la selectividad regional, y ordenó su recuperación.

Contra dichas Sentencias dictadas por el TPI, se interpuso recurso de casación ante el Tribunal General, que fue resuelto por Sentencias de 11 de noviembre de 2004 en sentido desestimatorio. El Tribunal General analizó en esta ocasión conjuntamente los recursos y ratificó los criterios adoptados a propósito de la selectividad de las medidas.

4. Los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades y la Sentencia del Tribunal Supremo de 2004, desautorizada por la Sentencia del TJUE de 2008

Las normas forales de 1996 fueron recurridas hasta llegar al Tribunal Supremo, que, por Sentencia de 9 de diciembre de 2004¹⁸, anuló los preceptos relativos a la fijación del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en un 32,5% frente al 35% entonces previsto en la normativa estatal, y otras normas forales reguladoras de incentivos fiscales, fundamentando la anulación en que se incumplió la obligación de notificación previa a la Comisión y, por tanto, las medidas constituían ayudas ilegales.

La Sentencia del TS de 2004 afirma que *«la determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante, sino también causa de otros posteriores beneficios establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado»*¹⁹.

¹⁸ Recurso de casación n.º 7893/1999.

¹⁹ Vid. Fundamento Jurídico 16º.

Al margen de las críticas que puedan hacerse a la argumentación del Tribunal Supremo, por entremezclar indebidamente los conceptos de ayuda de Estado y libertad de establecimiento, por pronunciarse cuando ya había recaído la Decisión de la Comisión declarando la existencia de ayuda²⁰, o por argumentar sobre la base de Sentencias del TJUE que no afirmaban que el carácter selectivo derivara automáticamente de su ámbito territorial limitado²¹, lo cierto es que la reacción de las instituciones forales fue la de aprobar nuevos tipos de gravamen equivalentes a los anulados. Además, resulta también cuestionable que el TS en esta Sentencia no planteara cuestión prejudicial y aplicara la doctrina del acto claro.

Otra vez más, se plantearon recursos ante el TSJ del País Vasco y nuevas cuestiones prejudiciales, que fueron resueltas por la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008. En esta Sentencia, aplicando la doctrina del caso *Azores*, el TJUE sienta los criterios para delimitar si se trata de medidas generales o ayudas selectivas, y viene a legitimar las normas forales, si bien reconduce y remite la decisión final al TSJ del País Vasco.

La cuestión de tipos de gravamen diferentes y normativas fiscales asimétricas en el Impuesto sobre Sociedades, en un escenario de ausencia de armonización fiscal, plantea la incoherencia de que un Estado miembro de reducidas dimensiones (como Chipre, Letonia o Lituania) pueda establecer tipos de gravamen muy inferiores a la media comunitaria, y que, en cambio, no pueda hacerlo una región, Comunidad Autónoma o ente subcentral con competencias normativas para ello. Esta incoherencia puede salvarse ponderando el grado de autonomía de la entidad subcentral, y precisamente esta ponderación es la que propone el Abogado General Geelhoed en el caso *Azores*.

5. La Sentencia *Azores* de 2006

La Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, dictada en el caso *Azores*²², aborda por primera vez el problema de la posible consideración como ayuda de Estado de una reducción de tipos de gravamen, aprobada por una Hacienda territorial dotada de autonomía²³, asentando los criterios que fijan cuándo existe «autonomía total», permitiendo verificar con ellos si la medida es general o selectiva y, por lo tanto, delimitar en el caso concreto si hay o no ayuda de Estado.

²⁰ FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, pp. 725 y 726.

²¹ Vid. ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2006, (apartado II.A.1). Como aclaran los autores de este trabajo, lo único que cabe deducir de las sentencias tenidas en cuenta por el TS es que el carácter regional de una medida que, además, es específica, no excluye su carácter de ayuda de Estado.

²² Vid. referencia *ut supra* en nota 10.

²³ El Abogado General, en sus Conclusiones presentadas el 20 octubre de 2005, así lo reconoce, cuando afirma en el apartado 43 que «hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia». Vid. Conclusiones del Abogado General (EU:C:2005:618). La Sentencia sigue en este punto los criterios del Abogado General, expresados, en particular, en los apartados 50 y siguientes.

Afirma el Tribunal la importancia de verificar si la medida ha sido adoptada por dicha entidad subcentral en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia²⁴. Se diferencian entonces tres escenarios posibles en el ámbito subcentral autónomo, escenarios que sirven para valorar si existe selectividad. El primer escenario es aquel en el que la medida haya sido decidida unilateralmente por el Estado, de manera que, si se aplica en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional, es porque el Estado así lo ha decidido. El segundo escenario es el de un modelo de reparto de competencias fiscales, en el que los entes subcentrales *«tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia»*. En este caso, no hay una «tributación normal» en todo el territorio que pueda servir de parámetro de referencia, por lo que la Comisión reconoce, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que esta medida no es selectiva. Finalmente, en el tercer escenario, el ente subcentral dispone de competencias lo suficientemente autónomas del poder central, que le permiten establecer tipos de gravamen inferiores a los que se aplican en el resto del territorio²⁵.

Siguiendo las conclusiones del Abogado General Geelhoed, el Tribunal sienta el criterio de que hay medida general y no selectividad cuando se cumplan cumulativamente tres requisitos: que la norma sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central; que haya sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido; y que la pérdida de ingresos fiscales no se vea compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Afirma el Abogado General que si se dan todos los requisitos, estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 107.1 TFUE (entonces 87.1 TCE). La consecuencia inmediata es, entonces, que la tesis defendida por la Comisión, basada en el papel fundamental que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas, deja de estar fundada²⁶. Cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central, *«no hay ninguna razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación «simétrica» de atribuciones en materia tributaria»*, lo que ocurre cuando hay autonomía de procedimiento y la entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal, y una delegación *«asimétrica»* de competencias tributarias, lo que ocurre cuando hay subvenciones cruzadas²⁷.

²⁴ Apartado 62 en relación con el 58 de la Sentencia.

²⁵ Apartados 62 a 66 de la Sentencia.

²⁶ Apartado 55 de sus Conclusiones Generales.

²⁷ Apartado 60 de sus Conclusiones Generales.

El caso Azores representa, pues, un antes y un después en la jurisprudencia sobre el requisito de selectividad, por incorporar el «test de la triple autonomía» (institucional, procedimental y financiera), que modula el marco de referencia para evaluar si existe o no ayuda cuando la medida es adoptada por un ente subcentral, en el momento de fijar el marco de referencia para aplicar el «test de derogación» o de «los tres pasos», que caracteriza el razonamiento cuando se trata de enjuiciar incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades. La consideración a la autonomía del ente subcentral puede valorarse como una vía de escape a la rigidez de la Comisión, basada en este elemento o «test» adicional, a tener en cuenta en el análisis de la selectividad²⁸.

6. La Sentencia del TJUE de 2008 sobre las competencias tributarias del País Vasco

La Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008²⁹, concreta los criterios del caso Azores en relación con las normas forales vascas. Sin pronunciarse de modo contundente sobre la aplicación de los criterios de la «autonomía total» en el establecimiento de la norma fiscal, permite concluir que las normas forales cuestionadas no pueden considerarse selectivas desde el punto de vista territorial, sino que son medidas tributarias de carácter general, si el sistema del cupo permite afirmar la existencia de autonomía financiera.

Precisa esta Sentencia los extremos de la existencia de autonomía institucional, procedimental y financiera, aplicados al contexto de las normas forales, si bien termina remitiendo al juez nacional la decisión sobre la concreción del criterio de la autonomía financiera. Para comprobar si las medidas controvertidas en los asuntos principales fueron adoptadas por una entidad infraestatal «suficientemente autónoma» entiende el Tribunal que procede determinar previamente qué entidad debe tomarse en consideración³⁰. Aborda entonces la Sentencia el análisis de nuestro complejo sistema tributario, interpretando y simplificando el «doble federalismo», al analizarse conjuntamente y de forma agrupada Territorios Históricos y Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar la suficiencia de la «triple» autonomía en el juicio de apreciación de la selectividad. Se dedican varias páginas a exponer minuciosamente el funcionamiento del sistema del cupo vigente en el momento de autos³¹.

Respecto del criterio de autonomía institucional, al Tribunal se le plantean pocos problemas. Al poseer las entidades infraestatales un estatuto político y administrativo distinto al Gobierno central y ser la norma obra de una autoridad regional, se cum-

²⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, pp. 506 y ss.

²⁹ Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-28/06 a C-434/06 (EU:C:2008:488) y Conclusiones de la Abogada General Juliane Kokott, presentadas el 8 de mayo de 2008 (EU:2008:262).

³⁰ Apartado 61 de la Sentencia.

³¹ La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ple este criterio: «Del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional»³².

Más dificultades se plantean para el Tribunal por lo que se refiere a la verificación del criterio de autonomía procedimental. En primer lugar, respecto a la naturaleza meramente conciliatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del artículo 64 de la Ley del Concierto Vasco, pero también en relación con el artículo 3 de la Ley del Concierto, que exige el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, respetando y garantizando la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos. Por ello, se afirma que «es al órgano jurisdiccional nacional remite a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento»³³.

Por lo que se refiere al tercer y último criterio, el de la autonomía financiera y económica, es para el Tribunal el asunto más complejo de todos: «El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos»³⁴.

A diferencia de lo que sucedía en el caso Azores, el gobierno español no compensa directamente a las provincias forales por las rebajas impositivas, por lo que, en un principio, la medida no es selectiva. Sin embargo, el Tribunal analiza la Ley del Cupo, sin llegar a conclusiones claras, de manera que remite al TSJPV la verificación de este requisito, y para ello entiende que es a este Tribunal a quien corresponde identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, en otras palabras, a quien corresponde verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía. El cupo no deja de ser un sistema de compensación financiera, pero entiende el Tribunal de Justicia comunitario que es el TSJPV quien debe interpretar las normas nacionales³⁵.

³² Apartado 87 de la Sentencia.

³³ Apartado 110 de la Sentencia.

³⁴ Apartado 125 de la Sentencia.

³⁵ Apartado 144 de la Sentencia.

A nuestro entender, tras estas consideraciones, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 sienta unos claros criterios bajo los cuales no pueden considerarse selectivas las normas forales vascas, al menos desde el punto de vista territorial. Aunque la decisión final se remitiera al juez nacional, de la Sentencia se deducen los criterios que permiten afirmar que las normas forales son medidas tributarias de carácter general. Si nos atenemos a las conclusiones del Abogado General en el acaso *Azores*, la prueba de que pueda existir una «compensación financiera» del Estado debería de ser aportada por las instituciones comunitarias con la colaboración de las autoridades estatales³⁶.

7. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 2012

El Tribunal Supremo, en diversas Sentencias dictadas en el año 2012, de 3 de abril³⁷ y 4 de abril³⁸, examina los requisitos exigidos por la STJUE de 11 de septiembre de 2008, en particular el de la autonomía financiera, y considera que no procede calificar los incentivos fiscales forales como ayuda de Estado.

Así, respecto a las relaciones financieras de los Territorios Históricos, el TS entiende que «*tampoco cabe invocar la Ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las Instituciones Forales Vascas, ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades Autónomas, aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas*»³⁹, y acude al análisis del régimen de la determinación del cupo que hace el TJUE y a su constatación «*de que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas, en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España*», lo que le permitió llegar «*a la conclusión de que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación*»⁴⁰.

III. EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO COMO FORMA DE ARMONIZACIÓN FISCAL INDIRECTA

Un incentivo fiscal no es por sí mismo una ayuda, salvo que se limite a ciertos sectores de actividad, o a empresas determinadas, excluyendo *a priori* a las restantes. Por ello, es preciso definir los límites del control de las ayudas de Estado por el Derecho de la Unión Europea, límites que actúan en ausencia de armonización fiscal.

³⁶ En este sentido, *vid.* ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional...», *op. cit.*, apartado conclusiones.

³⁷ Sentencia del TS, de 3 de abril de 2012, Recurso de Casación n.º 639/2009, y de la misma fecha, Recurso de Casación n.º 3175/2009.

³⁸ Sentencia del TS, de 4 de abril de 2012, Recurso de Casación n.º 648/2009.

³⁹ *Vid.* STS de 3 de abril de 2012 (Recurso de casación n.º 639/2009), FJ 7º.

⁴⁰ *Vid.* FJ 6º de la STS de 4 de abril de 2012.

Armonizar, aproximar, coordinar o unificar legislaciones constituyen técnicas normativas diferentes para acercar la fiscalidad de los Estados, cuyo lugar en común es el punto de partida: la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos. Estas técnicas pretenden reducir diversidades, existiendo entre ellas una relación gradual de menor a mayor o una relación de instrumento normativo idóneo⁴¹. Por ello, es preciso poner orden en este espacio común, limando las disparidades que distorsionan el mercado interior y tener en cuenta que «armonizar no es unificar, que coordinar no supone obligar a los Estados a renunciar a sus ámbitos de decisiones, y que la colaboración administrativa no anula sino que fortalece las Administraciones nacionales»⁴².

Sirva esta precisión conceptual para explicar la razón de que el control de ayudas de Estado constituya una controvertida vía de armonización fiscal indirecta. Cuando los Tratados comunitarios emplean el término «armonización» aluden técnicamente a medidas estratégicas cuyo objeto es eliminar las distorsiones permanentes que impiden alcanzar el resultado deseado, en materia fiscal, la integración económica y la plena realización del mercado interior, junto a la necesidad de evitar distorsiones en la competencia.

Con la armonización fiscal se aspira, precisamente, a evitar el efecto distorsionante provocado por medidas nacionales no adoptadas en sintonía, con una decisión de aprobar medidas legislativas comunes acordes con la realización del mercado interior⁴³. Con las ayudas de Estado se pretende garantizar la libre competencia y la plena realización del mercado interior evitando que empresas ayudadas compitan en condiciones favorables con las no ayudadas.

La doctrina emanada de la jurisprudencia sobre ayudas de Estado constituye una forma de armonización fiscal indirecta o negativa, pues va concretando el ámbito de lo prohibido para los Estados miembros. Así lo ha reconocido el TJUE cuando entiende que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención⁴⁴ y que la expresión

⁴¹ Las Directivas son el instrumento idóneo para armonizar o aproximar, el Reglamento para uniformar o unificar y el *soft law* para la coordinación de medidas.

⁴² En palabras del Profesor Lasarte. Cfr. LASARTE, J.: «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», en LASARTE, J. (Dir.), *La Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011, p. 45.

⁴³ Las medidas de unificación, por contra, pretenden hacer iguales las situaciones reguladas. Las directivas adoptadas en el ámbito fiscal en el seno de la UE son básicamente de armonización y, como es obvio, al existir fundamento y base específica, se ha avanzado más en la armonización de la fiscalidad indirecta que en la directa. Por ello, debe resaltarse que la ausencia de medidas armonizadoras generales, y en presencia de medidas de aproximación de legislaciones muy puntuales en el ámbito de los impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha asumido un papel sumamente activo en asuntos fiscales, erigiéndose en garante del principio de no discriminación, de las libertades fundamentales y del control de ayudas estatales.

⁴⁴ La Sentencia del TJ de 23 de febrero de 1961, dictada en el asunto C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero* (EU:C:1961:2), declaró que el régimen comunitario de ayudas estatales abarca no sólo las aportaciones patrimoniales positivas del Estado a una empresa, como las subvenciones y demás beneficios directos, sino también cualesquiera otras reducciones de sus cargas financieras. Constituye en nuestros días criterio jurisprudencial consolidado. Vid., entre otras, Sentencia del TJ de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*

«bajo cualquier forma» que utiliza el Tratado para establecer la prohibición general de ayudas de Estado⁴⁵ incluye la «ayuda fiscal»⁴⁶. El juez comunitario es en este caso quien conduce la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar⁴⁷. Este efecto de la jurisprudencia no está exento de crítica pues lleva a que el régimen de ayudas se utilice como vía para corregir las distorsiones derivadas de la falta de armonización fiscal, obviando la exigencia de la unanimidad y persiguiendo una finalidad que no le es propia⁴⁸.

Los Estados miembros de la UE deben ajustar su fiscalidad a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión, bajo el control —en ocasiones, con el soporte— del Tribunal de Justicia y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia⁴⁹. Paradójicamente, mientras que la armonización fiscal positiva —normativa— constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales en forma de incentivos y ventajas ha sido tan decidida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad europea, especialmente, en el ámbito de la fiscalidad empresarial⁵⁰.

Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99 (EU:C:2001:598), apartado 38; de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, C-501/00 (EU:C:2004:438), apartado 90, o de 15 de diciembre de 2005, *Italia c. Comisión*, C-66/02 (EU:C:2005:768), apartado 77.

⁴⁵ El artículo 107.1 TFUE (antiguo artículo 87 TCE) establece que «salvo que el Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen de falsear la competencia».

⁴⁶ En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.), la ayuda puede también aparecer en especie (cesión de terrenos, suministro de materiales, energía o bienes de equipo, prestación de servicios de transporte, asesoramiento, etc.) o consistir en una ayuda negativa, como son precisamente las ayudas fiscales (Decisión 72/263, de 25 de julio de 1973, DO L 253 de 10 de septiembre de 1973 y Sentencia del TJ de 15 de junio de 1993, *Matra c. Comisión*, asunto C-255/91 (EU:C: 1993:239) o un aligeramiento de cargas (STJ de 10 de junio de 1993, *Comisión c. Grecia*, asunto C-183/91 (EU:C:1993:233) mediante bonificación de intereses de préstamos de terceros, constitución de garantías o avales, compensación de créditos, etc.

⁴⁷ Vid. VANISTENDAEL, F.: «The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases», *EC Tax Review*, 1996/3, p. 114.

⁴⁸ Vid. FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento...», *op. cit. ut supra*, p. 720, nota 16, y sus argumentos sobre la desviación de poder que supone la enorme expansión del concepto de ayuda de Estado, argumentos que ejemplifica con el caso paradigmático del Impuesto sobre Sociedades irlandés.

⁴⁹ La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312) sirve de guía en materia de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apartado 8).

⁵⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 reconoce que «el régimen de ayudas de Estado y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros» (FJ 14^o).

Esta realidad que la práctica pone de manifiesto, contrasta con el escenario normativo. La específica aplicación del régimen de ayudas de Estado al ámbito tributario no ha comenzado a sistematizarse hasta finales de los años noventa. La Comisión Europea hizo entonces públicos sus criterios, aunque limitados al ámbito de la fiscalidad directa⁵¹. En buena medida, la concreción de criterios se debió a la aprobación del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas⁵², aunque de forma inmediata respondió al compromiso adquirido por parte de la Comisión de elaborar unas directrices relativas a la aplicación de las disposiciones del Tratado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y al de «*velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas*»⁵³.

El Código de conducta pretendió atajar las medidas fiscales que influyen de manera significativa —actual o potencialmente— en la radicación de la actividad dentro de la Comunidad, detectando las perniciosas⁵⁴, concretando las sospechosas, entre las que figuran las que otorguen ventajas sólo a no residentes. Compromete a los Estados miembros a informarse mutuamente y a eliminar las medidas perjudiciales, asumiendo la Comisión un papel protagonista y activo en la verificación del compromiso de *statu quo* y desmantelamiento.

Es importante conectar las reglas del Tratado con el Código de conducta, pues en él se declara que «*podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado (actuales 107 a 109 TFUE) sobre ayudas otorgadas por los Estados*»⁵⁵, de ahí el compromiso de la Comisión de publicar las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, compromiso acometido con la publicación de la Comunicación de la Comisión (11 de diciembre de 1998)⁵⁶. Continúa el Código estableciendo que «*el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de*

⁵¹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de 10 de diciembre de 1998 (DO C 384).

⁵² El auge de la competencia fiscal perjudicial, posibilitado por la inexistencia de medidas normativas de armonización, explica el éxito de medidas de acercamiento de los Estados por la vía de la coordinación de acciones.

⁵³ El apartado 1 de la Comunicación citada *ut supra* fundamenta la interacción del código de conducta y las normas sobre ayudas estatales en que «*el código mejorará la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. Las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosa*».

⁵⁴ Un cierto grado de competencia fiscal es incluso deseable.

⁵⁵ Apartado J.

⁵⁶ *Vid.* referencia *ut supra* en nota 51.

los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado».

La especial referencia a las ayudas de Estado en el Código de conducta permite controlar que los Estados no utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de beneficios fiscales y refuerza la aplicación de las reglas del Tratado sobre ayudas, atribuyéndoles una función importante para conseguir erradicar las medidas de competencia fiscal perjudicial.

Pero esta loable función no cabe ser interpretada en el sentido de forzar la regla de incompatibilidad contemplada en el artículo 107.1 TFUE, a efectos de incluir en su ámbito de aplicación medidas tributarias de carácter general. Ello supondría desnaturalizar el régimen comunitario de las ayudas de Estado, lo que, unido a la armonización que *de facto* se produce por esta vía sin respeto de la regla de la unanimidad de los Estados miembros, lleva a una alteración de las reglas de juego en la toma de decisiones, en detrimento de las exigencias del principio de seguridad jurídica.

El efecto —perverso— del impulso competencial que el Código representa para la Comisión Europea ha sido ya objeto de crítica, no sólo por saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás, sino porque en muchas ocasiones encuentra apoyo en el TJUE, que hace suyos los criterios de la Comisión, convirtiendo el *soft law* en *hard law*. Todo ello hasta el punto de calificar la Comunicación de la Comisión como paradigma de su poder normativo por cuanto que en ella se fijan las notas distintivas que debe reunir una medida fiscal para conceptuarse como ayuda de Estado incompatible de acuerdo con el ordenamiento jurídico comunitario.

A nuestro modo de ver, la interpretación del TFUE ha de hacerse con criterios jurídicos y no políticos y lo que ha provocado el Código de conducta —y sigue haciendo— es ordenar u orientar la discrecionalidad de la Comisión al interpretar el Tratado hacia el «nuevo» criterio de considerar los efectos perjudiciales de las medidas conforme a las reglas del Código de conducta. El Código de conducta admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho al reconocer que *«la calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al código de conducta no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del código de conducta»*⁵⁷.

Así pues, el Código de Conducta reconoce que se trata de dos vías paralelas potencialmente convergentes: el Código representa un reforzamiento de la aplicación de las normas sobre ayudas al campo propiamente tributario, al tiempo que el control sobre las ayudas favorece la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal⁵⁸.

⁵⁷ Apartado 30 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (*vid. nota 51 ut supra*).

⁵⁸ En la Europa de 28 miembros, el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos que caracteriza el impuesto sobre sociedades de alguno de los nuevos socios comunitarios, plantea

Más allá de lo reconocible de los textos legales y en las comunicaciones de la Comisión, no puede dejar de apreciarse también en sus decisiones la presión que en determinados sectores supone la negociación de acuerdos en el marco del GATT⁵⁹, que motiva cambios de criterio para objetar sistemas estatales de beneficios fiscales.

1. El concepto de ayuda de Estado y la selectividad

El artículo 107 TFUE establece en su apartado primero un principio de prohibición de las ayudas estatales, con el fin de evitar que las mismas distorsionen la competencia en el mercado interior y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Conforme a jurisprudencia reiterada del TJUE, son cuatro los criterios que sirven para detectar que estamos ante una ayuda: La medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que por regla general gravan su presupuesto; debe ser concedida por el Estado o mediante fondos públicos; debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros, entendiéndose que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a las competidoras repercute sobre los intercambios, al margen de la cuantía, el tamaño del beneficiario o de que la actividad exportadora sea mayoritariamente fuera de la Comunidad; y, por último, debe ser específica o selectiva, es decir, favorecer determinadas empresas o producciones, pudiendo estar justificada por la naturaleza o economía del sistema, en cuyo caso no sería calificada de ayuda de Estado.

La cláusula de prohibición del apartado primero es flexible. Así, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles *ope legis* si se dan los supuestos contemplados en el apartado segundo, o podrán declararse compatibles individualmente a discrecionalidad de la Comisión, si se cumplen las situaciones relacionadas en el apartado tercero del artículo 107. Entre otros supuestos, se contemplan los siguientes fines de las ayudas potencialmente compatibles: fomento de la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo; favorecer el desarrollo económico de regiones en las que se den determinadas condiciones; poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, o promover la cultura y la conservación del patrimonio, siempre con los requisitos y condiciones expresamente descritos.

De otro lado, este mismo apartado 3 del artículo 107 prevé la posibilidad de exención en bloque en reglamentos generales de exención por categorías aprobados por el Consejo, que permite a los Estados miembros decidir el otorgamiento de un ayuda, si

nuevos focos de competencia desleal. Es ésta, a nuestro modo de ver, una realidad a la que la Comunidad debería dar prioridad y respuesta para que no se invalidaran los esfuerzos realizados hasta el momento para garantizar la efectividad del mercado interior.

⁵⁹ Sobre las diferencias fundamentales de los contextos GATT y UE, *vid.* FLETT, J., JESSEN, A.C. y TALABER-RITZ, K.: «The Relationship between WTO Subsidies Law and EC State Aid Law», en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. *et al.*, *EC State Aid Law. Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Kluwer Law International. International Competition Law Series, Vol. 36, London, 2008.

bien sujeta su decisión al control de la Comisión respecto del cumplimiento de los requisitos allí contemplados.

El concepto de ayuda estatal es un concepto objetivo y autónomo de Derecho comunitario y, además, un concepto amplio, en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que exista ayuda, la ventaja debe ser imputable al Estado, debe falsear la competencia (real o potencialmente), ser selectiva y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. De todos estos elementos que definen el concepto mismo de ayuda estatal, el que sin duda presenta más problemas de determinación es el de la selectividad y, en particular, el de selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a «determinadas empresas o producciones».

Aunque es mayoritaria la postura que distingue los conceptos de ventaja y selectividad, algunos autores defienden que en el ámbito tributario ambos son equivalentes y, por ello, abogan por utilizar la expresión de «ventajas fiscales» como equiparada a «aquellas desviaciones del régimen tributario ordinario vigente en un concreto Estado que benefician, de manera selectiva, a ciertos contribuyentes»⁶⁰. En otras ocasiones, selectividad se ha opuesto a medida general⁶¹. En nuestra opinión, son criterios distintos, aunque hayan sido tratados en su aplicación práctica de una manera simplificada al aplicarse el «test de los tres pasos» en el análisis de la selectividad, a saber: fijar el marco de referencia; apreciar que hay una excepción; y no encontrar razón que la justifique. Coincidimos con Jaeger en que la verificación de la existencia de una discriminación fiscal es parte del análisis de la selectividad y de ello derivan las confusiones⁶².

2. Nuevas tendencias en la jurisprudencia del TJUE

Desde su origen, la jurisprudencia comunitaria ha mantenido el criterio de la relevancia de los efectos de la ayuda y, por lo tanto, la irrelevancia de los fines de la medida en cuestión (igual que la irrelevancia de la forma), por ser el concepto de ayuda un concepto objetivo. Pero la finalidad de las medidas o de las normas en que se insertan cobra relevancia cuando se trata de verificar si existe justificación para excepcionar la regla generalmente aplicable. En la casuística del TJUE hay casos de interés, especialmente en el ámbito de los tributos medioambientales.

⁶⁰ Vid. MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pp. 324-325; posición a la que se adhiere MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: «El régimen de las ayudas de Estado y la competencia fiscal. Aspectos sustantivos», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 188.

⁶¹ Así, por ejemplo, se afirma en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medias relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que dedica sus apartados 13 a 16 a distinguir el concepto de ayuda del de medida general y 17 a 20 a concretar el requisito de la selectividad (DOCE C 384, de 10 de diciembre de 2008).

⁶² Vid. JAEGER, T.: «From Santander to LuxLeaks and Back», *EstAL*, 3/2015, pp. 353-354.

Se ha sugerido, además, que el régimen de ayudas de Estado tiene más similitudes con las normas del mercado interior —y con las libertades fundamentales— que con las normas de competencia, y hay una importante discusión sobre la legitimidad de la interacción de la legislación de ayudas de Estado con las normas comunitarias sobre fiscalidad en la medida en que la Comisión parece, con sus decisiones y en aplicación de las normas sobre ayudas estatales, legislar «por la puerta de atrás»⁶³.

Los recientes casos resueltos por el TJUE parecen dar un giro en el análisis de los requisitos de ventaja y selectividad enunciados en el artículo 107.1 TFUE, para basarlo no en la comparabilidad de empresas nacionales y extranjeras, o empresas de distintos sectores, sino entre «categorías de empresas», expresándolo del modo que sigue: «*La constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros*»⁶⁴.

Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de noviembre de 2014, dictada en el asunto sobre el fondo de comercio financiero, el TJUE ha enmendado la plana a la Comisión al anular su Decisión de 2011 (2011/282/UE), declarando que «*el hecho de que una medida favorezca a las empresas que tributan en un Estado miembro en relación con las empresas que tributan en los demás Estados miembros, en particular, porque facilita las adquisiciones, por empresas establecidas en ese Estado miembro, de participaciones, en el capital de empresas establecidas en el extranjero, carece de relevancia a efectos de examen del criterio de selectividad (...) La constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros (...) el carácter selectivo es un aspecto que debe ser analizado a nivel nacional*»⁶⁵.

Entiende el Tribunal que la norma española del Impuesto sobre Sociedades que permite la amortización del fondo de comercio financiero no favorece a determinadas empresas, es decir, no es selectiva en tanto no se dirige a ninguna categoría particular de empresas o producciones, sino a una categoría de operaciones económicas, y anula con este mismo fundamento la obligación de restituir inherente a la declaración de la existencia de la ayuda. Cuando la Comisión consideró en su Decisión de 2011 que la medida española era selectiva, aplicó el «test de los tres pasos» o «sistema de derogación» y concluyó la existencia de una ayuda estatal, ordenando a España que recuperara de las empresas beneficiarias el incentivo aplicado, si bien, en atención al principio de confianza legítima, limitó los supuestos de restitución. El Tribunal restringe en esta Sentencia el concepto de selectividad y afirma que, para que se cum-

⁶³ WATTEL, P.J.: «Forum: Interaction of State aid, free movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Matters», *World Tax Journal*, n.º 5/2013, p. 128.

⁶⁴ Apartado 75 de la Sentencia *Autogrill* y 79 de la Sentencia *Banco de Santander y Santusa*.

⁶⁵ Son estas afirmaciones clave de la Sentencia de 7 de noviembre de 2014 del Tribunal General de la Unión Europea (apartados 76, 79 y 80), dictada en el asunto T-399/11.

pla, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que, en el supuesto contemplado, la selectividad no puede derivarse únicamente de la constatación de que se ha establecido una excepción a un régimen general o «normal» de tributación.

Un dato llamativo en esta Sentencia es que el Tribunal analice este caso refiriéndose al «método de análisis aplicable a la selectividad en materia tributaria», cuando, según su propia doctrina, el concepto de ayuda trata de ser del todo objetivo, independientemente de la forma en que la ayuda se otorgue (ya sea una subvención, ayuda fiscal, condonación de deuda, etc.), en otras palabras, cuando la «irrelevancia de la forma» es una constante en la jurisprudencia comunitaria para fijar el concepto mismo de ayuda. Analiza el Tribunal, bajo esta rúbrica, el «marco de referencia normal» desde el que apreciar la existencia de la propia «ventaja» para examinar con posterioridad la posible justificación de la medida por la naturaleza o estructura del sistema en el que se inscribe, lo que se conoce como el «método de derogación». Pero en el apartado 48 de su Sentencia aclara que, aunque una medida constituya una excepción al régimen fiscal general o normal, *«cuando la medida en cuestión sea potencialmente accesible para todas las empresas, no podrá procederse a la comparación habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen general o «normal», entre la situación jurídica y fáctica de empresas que puedan beneficiarse de la medida y la de empresas que no puedan hacerlo»*. De lo anterior deduce que, para que se cumpla el requisito de la selectividad, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que la selectividad no puede deducirse únicamente de la constatación de que se haya establecido una excepción al régimen general.

En definitiva, a nuestro entender, dos son las cuestiones especialmente importantes: la selectividad sólo debe apreciarse respecto del país afectado, es decir, respecto de las empresas que invierten desde España (lo cual puede ser una diferencia importante respecto al ámbito de la libre circulación de capitales); el favorecer la exportación de capitales a terceros países con incentivos fiscales no es ayuda de Estado, al contrario de lo que ocurre con el favorecimiento de la exportación de mercancías.

Esta Sentencia supone un nuevo concepto de ayuda, más restringido, es decir, ceñido a la efectiva existencia de una selectividad en favor de determinadas empresas o producciones, dentro del propio sistema fiscal interno, y, a nuestro parecer, el mismo criterio se asienta en la Sentencia relativa al *tax lease*, aunque haya sido recurrida por la Comisión.

3. Nuevos planteamientos de la Comisión sobre la selectividad regional: el Proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda de Estado

El Proyecto de Comunicación de la Comisión, relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE⁶⁶, dedica un apartado especial a analizar

⁶⁶ El Proyecto de Comunicación está fechado en 2014, y puede localizarse en la web de la Comisión Europea.

los criterios determinantes de la existencia de selectividad regional⁶⁷ y pretende sustituir cualquier otra comunicación sobre el concepto de ayuda, entre otras, la comunicación sobre la aplicación del concepto de ayuda a los impuestos directos.

Tras recordar que, según reiterada jurisprudencia, las medidas de ámbito de aplicación regional o local pueden no ser selectivas si cumplen ciertos requisitos, describe de la mano del caso *Azores* tres tipos de situaciones: la primera situación, que da lugar a selectividad regional, en la que el Gobierno central decide unilateralmente un tipo inferior en una zona determinada; la segunda situación que corresponde a la delegación simétrica de atribuciones en materia tributaria, de manera que es imposible determinar un tipo impositivo norma capaz de constituir un marco de referencia, y, por último, una tercera situación, identificada como la de «delegación asimétrica de competencias tributarias». En este último caso, la evaluación del carácter selectivo de la medida considerada depende de si la entidad en cuestión es suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro, y siendo esto así, si desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, lo que ocurre cuando se reúnen tres criterios de autonomía institucional, de procedimiento y económica. Si se reúnen los tres requisitos, cuando una entidad regional o local decide adoptar una medida fiscal aplicable únicamente en su territorio, entonces la entidad —y no el Estado— constituye el marco de referencia.

En los Comentarios de la Delegación española al Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda pública⁶⁸, se realizaron algunas observaciones de interés sobre el concepto de «autonomía económica y financiera»⁶⁹, y se propusieron algunas mejoras en el texto en pro de la seguridad jurídica. Así, por ejemplo, considerando correcta la idea expresada respecto a que la existencia de un vínculo causal directo entre la medida fiscal adoptada por la entidad infraestatal y el apoyo financiero de otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro en cuestión excluye la existencia de tal autonomía, se matiza que, al estar expresada en términos negativos (exclusión de la autonomía), puede incitar a una interpretación *sensu contrario* que podría no ser del todo exacta, en los términos siguientes, y se fundamenta con las consideraciones siguientes: «*Es cierto que la jurisprudencia (por ejemplo, sentencia de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, apartado 129) habla de la necesidad de que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida de la entidad infraestatal y los apoyos financieros de otras regiones o del Gobierno central para excluir la autonomía económica y financiera, pero consideramos que la expresión del documento puede inducir a la idea inexacta que esta causalidad debe ser palmaria, evidente o referirse a un solo flujo financiero. La idea de compensación financiera no implica inmediatez sino, como señala la Abogado General Kokott (punto 107 en asuntos C-428/06 a C-434/06, citados), a la necesidad de que exista un*

⁶⁷ Vid. apartado 5.3 del Proyecto de Comunicación (142 a 156).

⁶⁸ Vid. Reunión multilateral de 13 de marzo de 2014.

⁶⁹ Apartado 5.3.3. del Proyecto.

vínculo lógico entre la reducción de impuesto y los flujos financieros compensatorios entre el Estado central y las entidades infraestatales. Según esto, se deben examinar el conjunto de los flujos financieros que pudieran dar lugar incluso a compensaciones ocultas».

En este sentido, se considera desafortunada la expresión «vínculo causal directo» y, en particular, la palabra «directo» porque puede inducir a simplificar el planteamiento o reducirlo a flujos financieros evidentes, y se recuerda que el apartado 133 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 señalaba que, *«si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último»*. El estudio de los flujos financieros que se propone es muy amplio y, por eso, la Delegación española propone una modificación de dicha expresión por otra más neutra, como las utilizadas por la jurisprudencia (causa a efecto o vínculo lógico) y precisar más la autonomía financiera en términos positivos, señalando que la compensación puede estar oculta en el conjunto de los flujos financieros.

Por otra parte, en el punto 153 se señala que la autonomía financiera y económica no se ve afectada por el aumento de los ingresos producidos por la medida fiscal controvertida derivada de la deslocalización de negocios fiscalmente inducida, y la delegación española considera conveniente que este apartado se remita a la jurisprudencia del TJUE ya que no parece un concepto esencial a efectos de la selectividad regional y puede inducir cierta legitimación de una competencia fiscal entre jurisdicciones más allá de las lógicas economías de opción en la residencia de los contribuyentes.

IV. CONCLUSIONES

En la regulación del régimen de ayudas de Estado, los Tratados comunitarios tradicionalmente han dejado de lado los aspectos internos, los regímenes constitucionales de organización territorial de los Estados miembros. Generalmente, no ha sido una cuestión relevante para la aplicación del Derecho sobre ayudas de Estado el que la ayuda se conceda por el gobierno central o por una región, una localidad o ente subcentral y esto explica, a nuestro juicio, por qué, de una manera un tanto simplista, se ha tendido a identificar ayuda regional con ayuda de Estado⁷⁰.

Las normas fiscales forales de los territorios históricos vascos se han visto caracterizadas por un alto grado de litigiosidad, fundamentalmente por considerarse que constituían ayudas de Estado prohibidas por el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, desde la Sentencia Azores, la tendencia a identificar la existencia de selectividad regional, y por tanto ayuda, se ha visto corregida, pues a partir de entonces el nivel de des-

⁷⁰ Asunto C-248/84, Alemania v. Comisión Europea.

centralización política del Estado es una cuestión que debe modular el criterio de la selectividad.

Europa debería esforzarse más en promover una mayor armonización fiscal positiva en la imposición sobre sociedades, para evitar que la Comisión ampliara en el ámbito fiscal el concepto de selectividad, pues los resultados obtenidos por esta vía son altamente imprevisibles.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, I.: *El concierto económico en Europa*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2010.
- ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2006.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: *Ayudas de Estado e Imposición directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 329-330.
- DÍAZ MORENO, F.: «La posición del Tribunal de Justicia de la UE en relación con el concierto económico del País Vasco. Las vacaciones fiscales», en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coordinador), *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*, Wolters Kluwer España, 2013, pp. 476-501.
- FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: La SJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 31, septiembre/diciembre 2008, pp. 713-742.
- FALCÓN y TELLA, R.: «Hacia un nuevo concepto de ayuda de Estado, basado en el beneficio a «determinadas empresas o producciones» del mismo Estado, y no en los efectos sobre la competencia: las Decisiones del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014», *Quincena Fiscal*, n.º 22/2014, pp. 13-17.
- GARRÁN y MOSO, J.: *El sistema foral*, Editorial Aramburu, Pamplona, 1935.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: «El régimen de las ayudas de Estado y la competencia fiscal. Aspectos sustantivos», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 185-204.
- MERINO JARA, I.: «Competencia fiscal Estado/CCAA versus Haciendas Forales», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 913-944.
- MERINO JARA, I.: *La imposición directa en el País Vasco (especialidades de su régimen sustantivo)*, Edersa, Madrid, 2004.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 132/2006.
- PALAO TABOADA, C.: «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 370/2014, pp. 51-96.

- PÉREZ BERNABÉU, B.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, pp. 499-528.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S.: *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012.
- W.AA.: *Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa*, Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007.