

FACULTAD DE  
CIENCIAS  
JURÍDICAS



**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

**Máster de Acceso a la Abogacía**

**REGÍMENES FISCALES DE LOS TERRITORIOS FORALES Y  
ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: DOS REALIDADES  
COMPATIBLES Y COMPLEMENTARIAS**

**Javier Olló Martínez**

**DIRECTOR**

**Hugo López López**

**(Doctor de Derecho Financiero y Tributario)**

**SUBDIRECTOR**

**Fernando De la Hucha Celador**

**(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)**

**Pamplona**

**26 de enero de 2015**

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>Pág. 1</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>Pág. 3</b>
<b>II. LA NORMATIVA COMUNITARIA SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO: LIBRE COMPETENCIA, ARMONIZACIÓN Y MERCADO COMÚN.....</b>	<b>Pág. 5</b>
<b>1. La armonización fiscal como instrumento para construir un mercado común .....</b>	<b>Pág. 5</b>
<b>2. Análisis material de las ayudas de estado .....</b>	<b>Pág. 6</b>
2.1. <i>Ventaja selectiva</i> .....	Pág. 9
2.1.1. La <i>autonomía suficiente</i> de los entes infraestatales y la no selectividad territorial de sus medidas fiscales .....	Pág. 10
2.1.2. La <i>autonomía suficiente</i> de los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco y de Navarra.....	Pág. 12
2.1.3. Selectividad material y justificación de las medidas selectivas en la “naturaleza y economía del sistema” .....	Pág. 19
2.1.4. La actividad discrecional de la Administración y la posible selectividad material en la reestructuración de la deuda tributaria del Club Atlético Osasuna .....	Pág. 21
2.1.5. La selectividad material de facto y la dificultad de su comprobación .....	Pág. 23
2.2. <i>Medidas que favorecen a “determinadas empresas”</i> .....	Pág.26
2.3. <i>Ventaja otorgada por el “estado” o a cargo de fondos estatales. .</i>	Pág. 26
2.4. <i>Afección a los intercambios intracomunitarios y falseamiento de la libre competencia</i> .....	Pág.27
<b>III. LIBRE COMPETENCIA ARMONIZACIÓN FISCAL Y NORMATIVA SOBRE AYUDAS DE ESTADO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS TERRITORIOS FORALES .....</b>	<b>Pág. 28</b>

**1. Judicialización y cuestionamiento de los regímenes del Concierto y Convenio Económicos en el marco comunitario europeo..... Pág. 28**

*1.1. Las “vacaciones fiscales vascas”: la ilegalidad de unas medidas adoptadas en un contexto social, político y económico determinado ..... Pág. 31*

1.1.1. Las medidas contempladas por las Normas Forales Recurridas ..... Pág. 32

1.1.2. Las Decisiones de la Comisión Europea y la calificación de las Normas Forales y su contenido como ayudas de estado ..... Pág. 33

1.1.3. Valoración crítica de las Decisiones..... Pág. 35

1.1.4. El marco de referencia según el TS (Sentencia de 09/12/2004, RJ\2005\130) hoy ya rectificado ..... Pág. 37

**2. Breve estudio de medidas tributarias controvertidas del IS navarro desde la perspectiva de las ayudas de estado..... Pág. 40**

*2.1. La Reserva Especial para Inversiones: una reducción consolidada en la normativa navarra del IS..... Pág. 40*

**IV. CONCLUSIONES..... Pág. 45**

**V. BIBLIOGRAFÍA ..... Pág. 47**

## ABREVIATURAS

AG	Abogado General del TJCE
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DA 1ª	Disposición Adicional Primera de la CE
EAPV	Estatuto de Autonomía del País Vasco
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JJGG	Juntas Generales de los TTHH
LCEN	Ley del Convenio Económico de Navarra
LFI	Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LTH	Ley de Territorios Históricos
STC	Sentencia del TC
STJCE	Sentencia del TJCE
STJUE	Sentencia del TJUE
STS	Sentencia del TS
STSJPV	Sentencia del TSJPV

TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea del TJUE
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPI	Tribunal de Primera Instancia del TJCE
TS	Tribunal Supremo
TSJPV	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco
TTHH	Territorios Históricos de la CAPV
UE	Unión Europea

## REGÍMENES FISCALES DE LOS TERRITORIOS FORALES Y ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: DOS REALIDADES COMPATIBLES Y COMPLEMENTARIAS

### I. INTRODUCCIÓN

El imparable y positivo proceso de integración europea en el que nos encontramos y que nos lleva hacia una mayor cesión de soberanía por parte de los Estados miembros –además de un replanteamiento del concepto westfaliano de Estado-nación– plantea a su vez relevantes retos en diferentes ámbitos del poder soberano de esos Estados y muy especialmente en el poder tributario de los mismos. Esta cesión que viene siendo propiciada desde las propias instituciones comunitarias al albur del Derecho originario (los Tratados y sus reformas) y el derivado (Directivas y especialmente las Decisiones), se traduce en una mayor “armonización fiscal” dentro de la UE, lo cual en la actualidad es especialmente relevante en el marco de la imposición indirecta (IVA e Impuestos Especiales).

En lo que respecta a la imposición directa –donde nos encontramos importantes tributos que gravan la renta personal, claves desde un punto de vista normativo, de gestión y por supuesto recaudatorio– y muy especialmente la aplicable sobre las personas jurídicas, dicha armonización se encuentra directamente ligada a la idea de las libertades comunitarias y concretamente a la libre competencia e indirectamente a las ayudas de estado<sup>1</sup>. Así pues, abordamos la armonización tributaria en el ámbito de la imposición directa dentro de la UE a través de las ayudas de estado y concretamente su relevancia con respecto a los regímenes infaestatales forales de Navarra<sup>2</sup> y los tres

- 
1. Advertimos al lector que al igual que en otros trabajos relativos a estas ayudas en la palabra “estado” utilizamos la minúscula, ya que como veremos con posterioridad esos entes infraestatales dotados de *autonomía suficiente* de acuerdo a lo dispuesto por el TJCE (Sentencia de 06/09/2006 *Caso Portugal contra Comisión de las Comunidades Europeas*, TJCE\2006\220), gozan del poder tributario suficiente para dictar normas aplicables sólo en su espacio geográfico correspondiente (marco de referencia), sin que ello suponga selectividad territorial alguna.
  2. A lo largo del trabajo hablaremos de Navarra en lugar de a la Comunidad Foral de Navarra. No olvidemos que la titular de los derechos históricos constitucionalmente reconocidos en la Disposición Adicional Primera de la CE no es la Comunidad Foral de Navarra, ente constituido a partir de la LO 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), sino Navarra como Territorio foral. Ello tiene una importancia relevante, ya que si en lugar de constituirse como Comunidad Foral Navarra hubiese optado por continuar siendo Provincial Foral –como lo era en la etapa preconstitucional- o hubiese hecho

Territorios Históricos<sup>3</sup> de la CAPV (Araba, Gipuzkoa y Bizkaia) como entes con *autonomía suficiente* de acuerdo a lo dispuesto por el TJCE. ¿Es el objetivo de la normativa sobre las ayudas de estado lograr dicha armonización fiscal? *No, el objetivo de estas es la existencia de libre competencia en el mercado común pero en la actualidad son utilizadas como herramienta para lograr dicha armonización ante la ausencia de competencias.*

Tal y como hemos subrayado la legislación y jurisprudencia sobre las ayudas de estado y su implicación en los Territorios Forales constituye la base del trabajo y especialmente de la tercera parte del mismo. De esta forma, partiremos –siguiendo un esquema más claro para el lector, sea éste lego o no en la temática– de una explicación sobre qué entendemos por ayudas de estado desde el punto de vista material, dejando a un lado el ámbito formal de las mismas y concretamente la controvertida recuperación de las ayudas declaradas ilegales e incompatibles con el mercado común; para ello acudiremos tanto al Derecho originario como al Derecho derivado como fuentes del Derecho comunitario europeo y muy especialmente haremos hincapié en la jurisprudencia del TJUE, poniendo especial atención en lo señalado sobre la selectividad como requisito para que una medida fiscal pueda ser considerada ayuda de estado. Nos centraremos en dicha selectividad, diferenciando sus vertientes material y territorial.

A la hora de abordar la judicialización del Concierto y Convenio Económicos aludiremos a las resoluciones judiciales recaídas en el marco de las “vacaciones fiscales vascas”. A su vez nos centraremos también en Navarra y analizaremos la regulación navarra en materia de IS para estudiar una figura tributaria (la reducción por aportaciones a la Reserva Especial para Inversiones) que entendemos podría suponer un mayor problema desde el punto de vista de las ayudas de estado, aunque fundamentamos nuestra posición contraria a ello; sin olvidar la breve mención a la

---

uso de la Disposición Transitoria Cuarta de la CE integrándose en la actual CAPV, ésta continuaría siendo titular de los mismos derechos históricos que en la actualidad, subrayando aquí la capacidad de “mantener, establecer y regular” su “propio” régimen tributario

3. Tal y como advertirá el lector a lo largo del trabajo utilizamos de forma indistinta “Territorio(s) Histórico(s)” y “Territorio(s) Foral(es)” (o “Territorio(s)”) a la hora de referirnos a las tres provincias que actualmente conforman la CAPV, ya que ambos tienen soporte legal, el primero en el mismo texto constitucional (DA 1ª) y el segundo en el EAPV (art. 2.2, el cual dicho sea de paso, también se refiere a Navarra como Territorio Histórico). En todos esos casos haremos uso de las mayúsculas para distinguirlos de la idea de “territorio” como espacio geográfico. Haremos lo propio en el caso de Navarra.

reciente reestructuración de la deuda tributaria del Club Atlético Osasuna en la primera parte del trabajo.

El objetivo de dicho análisis no es otro que, de acuerdo al Derecho interno, al ordenamiento jurídico comunitario europeo (originario y derivado) y a la jurisprudencia –muy abundante con respecto a los Territorios Forales de la CAPV pero perfectamente aplicable en muchos casos a Navarra fruto de la mayor judicialización del sistema del Concierto–, *subrayar la importancia del respeto absoluto al régimen legal de las ayudas de estado como ejemplo de que el Derecho tributario foral tiene en la actualidad como uno de sus principales objetivos su perfecto acomodo al ordenamiento jurídico comunitario europeo; en definitiva, su europeización.*

## **II. LA NORMATIVA COMUNITARIA SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO: LIBRE COMPETENCIA, ARMONIZACIÓN Y MERCADO COMÚN**

### **1. La armonización fiscal como instrumento para construir un mercado común.**

Antes de entrar a estudiar los elementos característicos de las ayudas de estado, resulta imprescindible que aludamos a la armonización fiscal como un efecto que el legislador comunitario persigue a través de su normativa sobre dichas ayudas, las cuales tienen como fin la libre competencia en un mercado común. Tal armonización es acertadamente definida por ROCHE LAGUNA como “toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (Tratados, Reglamentos, Directivas, Decisiones), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario”<sup>4</sup>. De esta forma y a través de esta definición, observamos cómo la armonización en materia fiscal y la libre competencia entre los operadores económicos dentro del espacio comunitario europeo exige normas vinculantes emanadas de las instituciones de la UE, que busquen

---

4. ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 34.



eliminar los obstáculos que por parte de los Estados miembros y de sus legislaciones internas pueden existir sobre la libre competencia, la construcción de un mercado interior, la libertad de circulación u otra finalidad y principio que recojan los Tratados que constituyen el Derecho originario de la UE.

Así pues, *la armonización no es un fin concreto, como tampoco lo es de la normativa sobre las ayudas de estado, sino un instrumento para materializar los principios y fines que constituyen la columna vertebral de la Unión*, y ello en el ámbito de la imposición directa y ante la ausencia de competencias exclusivas y concurrentes por parte de las instituciones comunitarias se ha traducido en la normativa sobre las ayudas de estado<sup>5</sup>, directamente relacionada con la libre competencia como fin de la regulación y jurisprudencia sobre dichas ayudas. Este fin perseguido por la citada normativa se corrobora al definirse las medidas estatales no por sus objetivos –lo cual es indiferente tanto para la Comisión como para TJUE– sino por sus efectos en el mercado común. Ahora bien, *dicha armonización no significa que las autoridades comunitarias busquen una uniformización de los sistemas tributarios estatales –incluimos aquí a aquellos sistemas infraestatales como los relativos a nuestros Territorios Forales–, sino que estos no sean obstáculo en el camino hacia ese mercado común del que deben ser complementarios y copartícipes.*

## **2. Análisis material de las ayudas de estado.**

La actual regulación de las ayudas de estado se encuentra contemplada con carácter principal en el Derecho originario europeo, concretamente en el TFUE, cuyos arts. 107-109 (antiguos arts. 87-89 TCE) nos presentan los elementos más característicos del régimen relativo a las ayudas de estado, sin perjuicio de su ulterior desarrollo a través del Derecho derivado, donde encontramos el Reglamento (CE) N° 659/1999, de 22 de marzo de 1999, del Consejo por el que se establecen las

---

5. Junto a la vía de la armonización fiscal que en el ámbito de la imposición directa se ha traducido en la normativa sobre ayudas de estado, tenemos otras dos posibles vías: por un lado la puesta en marcha de mecanismos de compensación y neutralización fiscal aunque ello no “ataca” el problema de origen que es la capacidad de los Estados miembros –y entes subestatales con autonomía suficiente– para distorsionar los fines de la UE; y por otro lado tenemos la integración financiera plena, a la cual estamos llegando en la imposición indirecta pero de la que estamos muy lejos en imposición directa.

disposiciones de aplicación del artículo 93 del TCE (actual art. 108 TFUE)<sup>6</sup>. Pues bien, a la hora de establecer qué entendemos por ayudas de estado debemos apuntar a las medidas adoptadas por los “estados” (Estado miembro o entes infraestatales de acuerdo a la nueva configuración de la selectividad territorial que más adelante abordaremos) o a través de fondos estatales “bajo cualquier forma”<sup>7</sup> que favoreciendo a determinadas “empresas o producciones” falseen o amenacen falsear la libre competencia al afectar al intercambio comercial entre Estados miembros (art. 107.1). Todo ello con independencia de los fines que tales medidas puedan perseguir. Así hablamos de medidas –entre las cuales destacan, debido a su relevancia económica, las de naturaleza tributaria, sobre las cuales versa el presente trabajo– que “atentan” contra ese libre mercado común que constituye uno de los pilares sobre los que se encuentra construida la actual UE.

Ese mercado se asienta sobre el principio de igualdad entre los diferentes operadores económicos que en él actúan, siendo pues esa igualdad la que se ve vulnerada por la medida constitutiva de ayuda de estado al otorgar esta última una ventaja selectiva a favor de determinadas “empresas o producciones”, en detrimento de otras que se encuentran en una misma situación jurídica y fáctica. Decíamos con anterioridad que la armonización fiscal no es un fin en sí mismo, sino un medio hacia la consecución de un mercado común en el marco comunitario europeo. Pues bien, *evitar las medidas tributarias estatales que afecten a dicho objetivo es la razón que motiva al legislador comunitario a regular en materia de ayudas de estado.*

La medida en cuestión debe tener lo que el TJUE ha denominado *interés comunitario*, considerándose ayudas *de minimis* –exentas del deber de notificación a la Comisión Europea en contra de la regla general establecida en el art. 108.3 TFUE cuya vulneración trae consigo la ilegalidad de la medida, tras un análisis previo para determinar su consideración o no como ayuda de estado (en caso afirmativo y si se plantean dudas sobre su compatibilidad con el mercado común, se procederá a una investigación formal que finalizará con una Decisión susceptible de ser recurrida al

---

6. A su vez el Reglamento (CE) N° 794/2004, de 21 de abril de 2004, de la Comisión regula las disposiciones de aplicación del Reglamento N° 659/1999.

7. Señala la Comisión en la Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (soft law) –documento clave en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria– que “Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 87.1 (actual art. 107.1 TFUE) se aplica a las medidas de ayuda ‘bajo cualquier forma’”.

TJUE)– aquellas que son concedidas a una misma “empresa” y consistentes en una cuantía no superior a los 200.000€ –100.000€ en el caso de “empresas” que operan en el sector del transporte– durante un periodo de tres años (art. 3 del Reglamento (CE) N° 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013). La Comisión es estricta en relación al citado límite a partir del cual podemos hablar de ayudas de estado, no atendiendo al impacto concreto y real que la medida pueda tener en el mercado en el que opera la “empresa” beneficiaria. Así podemos estar ante una deducción que constituye una transmisión de fondos estatales de 150.000€ pero que debido al tamaño de la “empresa” y al mercado en cuestión su impacto es muy limitado, sin distorsionar la libre competencia. Es importante a su vez subrayar, debido a las discrepancias que han surgido sobre ello –p.ej. en el contencioso de las “vacaciones fiscales vascas”–, que “Cuando un importe global de ayuda concedido con arreglo a una medida de ayuda supere este límite máximo, dicho importe de ayuda no podrá acogerse al presente Reglamento *ni siquiera para una fracción que no supere el citado límite máximo*”<sup>8</sup>.

Diferenciamos las medidas (fiscales) generales y aquellas medidas que cumplen con los requisitos o criterios acumulativos que recoge el citado precepto del Tratado y que por ello son calificables como ayudas de estado. Esta diferenciación entre las medidas generales y las ayudas de estado es básica –como lo veremos al analizar la llamada selectividad material de facto de las medidas fiscales– y ha sido expuesta por CALDERÓN PATIER y GONZÁLEZ LORENTE al señalar que son medidas fiscales generales “las disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser reducido utilizando la discrecionalidad del Estado en su concesión o mediante otros factores que puedan restringir su efecto práctico”<sup>9</sup>. Así hablamos de medidas generales cuando nos referimos a aquellas medidas fiscales que con independencia de la forma y objetivo se aplican de acuerdo al principio de igualdad (obsérvese la importancia de este principio fiscal de justicia material en el ámbito de la selectividad material), es decir, de acuerdo a la idea de tratamiento igualitario a los

- 
8. El TJUE ha establecido que la imposibilidad de fraccionar el importe global, únicamente declarándose la ilegalidad de la ayuda en relación a la parte del importe que supere el límite de los 200.000€ (o 100.000€) se encuentra justificada, ya que “el hecho de admitirse el fraccionamiento de ayudas que superen el límite máximo aplicable a este respecto implicaría la aplicación en parte de la norma *de minimis* a ayudas que no fueran de una cuantía moderada en el momento de su concesión” (Sentencia del TJUE de 20 de septiembre de 2011, *Caso Región Autónoma de la Cerdeña y otros contra Comisión Europea*, Asuntos T-394-08, T-408-08, T-453-08 y T-454-08, TJCE 2011\279).
  9. CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A.: “Las Ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, en *Crónica Tributaria*, núm. 115/2005, pág. 63.

iguales y desigual a los desiguales. Todo lo contrario de aquellas medidas que contravienen dicha igualdad favoreciendo a determinadas “empresas o producciones” en detrimento de otras que se encuentran en idéntica situación *de iure* y *de facto*.

### 2.1. Ventaja selectiva

El primer criterio a la hora de valorar la calificación de una medida fiscal como ayuda de estado es el relativo a la ventaja que la misma trae consigo para determinadas “empresas o producciones” y que por ende, supone seleccionar a determinados operadores económicos en perjuicio de otros que actúan en el mismo mercado que estos, afectando así a la libre competencia. De esta forma hablamos de ventaja y selectividad, que aun siendo dos requisitos diferentes en el presente trabajo los enfocamos como uno solo, ya que la estrecha relación entre estos resulta evidente (toda ventaja supone selectividad y viceversa).

Una definición sobre la ventaja selectiva que consideramos muy precisa es la que propone MORENO GONZÁLEZ al establecer que una medida fiscal comporta una ventaja selectiva “cualquiera que sea la forma que adopte y los fines que persiga, si procura a una o varias empresas una ventaja económica o financiera que no habrían obtenido en el desarrollo normal de su actividad y que aligera las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto”<sup>10</sup>. Esta ventaja debe provenir –como desarrollaremos más adelante– de fondos estatales, lo cual puede traducirse bien en una aportación directa de capital público<sup>11</sup> o a través de elementos tributarios –como reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones o tipos de gravamen reducidos– que supongan una disminución de los ingresos fiscales e indirectamente una ventaja a partir de los fondos públicos (la Comisión ha establecido de forma reiterada la equivalencia entre consumo de fondos estatales y disminución de ingresos fiscales); sin olvidar la actitud pasiva que las autoridades pueden mostrar a la hora de exigir el

---

10. MORENO GONZÁLEZ, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 2006, pág. 832.

11. En esta modalidad de ventaja vía fondos públicos la jurisprudencia del TJCE ha venido aplicando el *principio del inversor privado*, es decir, si la aportación de capital (público) hubiera sido realizada de forma razonable y en unas condiciones normales de mercado por parte de un inversor privado y por lo tanto, si esa aportación se ha realizado con el objetivo de obtener rentabilidad, no cabría hablar de ayuda de estado.

cumplimiento de determinadas obligaciones (inactividad administrativa), sobre lo que volveremos a referirnos al analizar la reestructuración de la deuda tributaria del Club Atlético Osasuna aprobada por el Parlamento de Navarra.

Pues bien, centrándonos en la segunda de las formas citadas de beneficiarse de fondos estatales y partiendo de que la disminución de la carga fiscal puede beneficiar tanto a personas físicas como jurídicas y dentro de estas últimas personas privadas y públicas, para analizar la existencia de una ventaja económica selectiva es necesario fijar previamente el marco de referencia en el que vamos a comparar la medida fiscal en cuestión. La noción “marco de referencia” es inherente al concepto y requisito de la selectividad material y por lo tanto, también al de ventaja económica.

En las dos secciones siguientes vamos a analizar la llamada selectividad territorial o regional como paso previo a abordar esa misma selectividad en su vertiente material. Lo hacemos de forma extensa debido a su relevancia directa en los Territorios Forales del Estado español.

#### 2.1.1. La *autonomía suficiente* de los entes infraestatales y la no selectividad territorial de sus medidas fiscales.

Dentro del estudio de la selectividad en su vertiente regional como elemento de una medida considerada ayuda de estado, es imprescindible –desde el enfoque de los Territorios Forales a partir del cual estudiamos el Derecho comunitario europeo en este ámbito– que hagamos aquí referencia a la Sentencia que el TJCE dicta con fecha de 06/09/2006 , *Caso Portugal contra Comisión de las Comunidades Europeas* (Asunto C-88/03) (TJCE\2006\220), en relación a unas medidas fiscales adoptadas por las autoridades de la Región de las Islas Azores. Y es que, en dicha resolución el Tribunal –siguiendo lo defendido por el AG GEELHOED– se pronuncia por primera de forma clara en torno a la selectividad territorial y al marco de referencia en el que deben analizarse las medidas dictadas por un ente infraestatal perteneciente a un Estado miembro<sup>12</sup>. Así se pone de manifiesto que ese marco en el que se debe observar la

---

12. Previamente la Sentencia del TPI de 01/07/2004, *Caso Salzgitter/Comisión* (Asunto T-308/00) (TJCE\2004\213) al analizar una medida fiscal adoptada por parte de las autoridades federales alemanas en virtud de la cual se regulaban ciertas deducciones aplicables sobre aquellas empresas que realicen determinadas inversiones en un establecimiento industrial situado en las zonas fronterizas con las antiguas República Democrática Alemana (RDA) y la República de Checoslovaquia, estableció que el marco de referencia en el que se debe estudiar la medida es la

ventaja selectiva de la medida fiscal desde un punto de vista material no tiene por qué coincidir con la totalidad del territorio del Estado miembro, sino con aquél en el que esté vigente el régimen “normal” o “general” con respecto al cual la medida aprobada constituye una ventaja que beneficia a sujetos concretos (aps. 57 y 58).

Así pues, para calificar una medida dictada por un ente subestatal como ayuda de estado debemos observar “si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia” (ap. 62). *Esa autonomía se divide en tres grados: autonomía institucional, procedimental y económico-financiera.*

El primer criterio de autonomía establece que la autoridad regional o local deberá contar con un estatuto político y administrativo propio que la diferencie del Gobierno central. Junto a ello durante el procedimiento de adopción de la medida –la cual se plasmará en una norma ya sea con rango de Ley o no (ello dependerá de lo que disponga el ordenamiento jurídico interno)– el Gobierno central no deberá participar de forma directa en el mismo y en relación a las consecuencias de una posible disminución de ingresos fiscales fruto de la medida, dicho Gobierno así como cualquier otra Región no deberán articular mecanismos para compensar tal situación (ausencia de causa-efecto entre la bajada de ingresos y los mecanismos compensatorios) (ap. 67).

En definitiva, la adopción de una medida fiscal por parte de un ente infraestatal y aplicable únicamente sobre el territorio del mismo no puede ser calificada como selectiva por ello, sino que antes debemos analizar el grado de autonomía de esa autoridad regional o local. De esta forma, si ésta goza de *autonomía suficiente* de acuerdo a lo manifestado por la *Sentencia Azores*, se debe descartar la selectividad territorial y deberemos indicar si hay o no selectividad material atendiendo al marco de referencia, que no será otro que el territorio relativo al citado ente; en caso contrario, es decir, si no hay suficiente autonomía, la medida será calificada como selectiva desde un punto de vista territorial.

---

normativa fiscal “normal” del Estado alemán. Y es que, “no se puede efectuar un examen comparativo de las normas fiscales aplicables en todos los Estados miembros, ni siquiera sólo en algunos de ellos, sin desvirtuar el espíritu de las disposiciones relativas al control de las ayudas de Estado” (ap. 81).

### 2.1.2. *La autonomía suficiente* de los Territorios Históricos de la Comunidad del País Vasco y de Navarra.

Una vez hemos expuesto la importante *Sentencia Azores* y el concepto de *autonomía suficiente* que en ella presenta el TJCE, estableciendo así un punto de inflexión en el ámbito de la selectividad territorial con respecto a las medidas tributarias –con influencia también en la vertiente material–, no podemos obviar la Sentencia de 11/09/2008, *Caso UGT- La Rioja y otros* (Asuntos acumulados C-428/06, C-429/09, C-430/06, C431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06) (TJCE\2008\201). Y es que, si con la *Sentencia Azores* el TJCE fija el grado de autonomía que debe ostentar un ente infraestatal con el fin de que las medidas fiscales por él dictadas y aplicables sobre su concreto territorio no sean selectivas desde un punto de vista territorial, aún no habrá un pronunciamiento claro en torno a los Territorios Históricos de la CAPV así como a Navarra.

La posición que mantenían los Tribunales internos –que tiene su plasmación principal en la STS de 09/12/2004 (RJ\2005\130)– ya fue expuesta por el AG SAGGIO ante una cuestión prejudicial planteada por el TSJPV en julio de 1997 en el marco de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Abogacía del Estado contra determinadas medidas fiscales urgentes adoptadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos (asuntos acumulados C 400/97, C 401/97 y C 402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*). Pues bien, en dichas Conclusiones el Abogado General fijando todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para valorar la existencia de selectividad material, señala que “los artículos 43 y 87 del Tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica (...) y que no incluye[n] entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas o jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad europea”<sup>13</sup>.

Añade a su vez que la competencia exclusiva de los Territorios Forales en materia tributaria es “formal” y que ello no justifica otorgar un trato especial a las empresas o producciones domiciliadas en tales Territorios, siendo posible en todo caso

---

13. ALLI ARANGUREN, J.C. *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2010, Pág. 756.

mediante una reforma constitucional que esa formalidad sea de naturaleza material y por lo tanto contemplar tales Territorios como marco de referencia. Afirmación que ha sido fuertemente criticada por un importante sector de la doctrina que como ALONSO MURILLO sostiene “que una reforma constitucional pueda tener la finalidad de crear incentivos regionales es, simplemente, algo irreal, y, aun en el hipotético caso de que así fuera, no justifica que se limiten con este único razonamiento los poderes de las unidades territoriales inferiores al Estado cuando la división de competencias responde a razones políticas y económicas fundadas”<sup>14</sup>.

La ausencia de un pronunciamiento del Tribunal en torno a la selectividad territorial de las medidas fiscales adoptadas en los tres Territorios de la CAPV –y también en Navarra– obligará al TSJPV a plantear una cuestión prejudicial, tanto desde el punto de vista de la doctrina del “acto claro” (ausencia de duda razonable) como desde la relativa al “acto aclarado” (“la cuestión planteada es idéntica a una cuestión que ya ha sido objeto de una decisión a título prejudicial en un caso” en STJCE de 27/03/1963 *Da Costa*, Asuntos acumulados C-28/62 y C-30/62). De esta forma y a diferencia de la actitud mostrada por el TS en la citada Sentencia del año 2004 –actitud a todas luces contraria a la mencionada doctrina, ya que a fecha abordarse el fondo del asunto por parte del TS el Tribunal de Luxemburgo no se habrá pronunciado expresamente sobre la selectividad territorial y concretamente sobre su incidencia en las medidas adoptadas por los entes infraestatales del Estado español, aun albergando dudas sobre las medidas que finalmente son declaradas como ayudas de estado ilegales por ausencia de notificación previa<sup>15</sup>– se decide presentar la citada cuestión ante el TJCE mediante Auto de 20/09/2006, encontrándonos en una posición mucho más favorable que la existente cuando el TS desechó la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial, debido a la articulación que dos años antes el TJCE realizará en torno al concepto de *autonomía suficiente* y los tres criterios de autonomía que ésta abarca a través de la tan citada *Sentencia Azores*. El TSJPV habla en la cuestión de una “entidad

---

14. ALONSO MURILLO, F. *Derecho europeo de la competencia. Antitrust e intervenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 2005, Pág. 685.

15. Contra la Sentencia del TS se interpone incidente de nulidad de actuaciones, el cual es desestimado por la misma Sala tercera del TS en su Auto de 04/03/2005 en el que fundamenta su Sentencia en la citada doctrina del “acto claro” pero a su vez se refiere a las medidas como indiciariamente constitutivas de Ayuda de estado y ratifica su ilegalidad y consiguiente nulidad al no haber sido previamente notificadas. Observemos la contradicción del propio TS en este último Auto, en el que por un lado alude a la ausencia de duda razonable y a la existencia de jurisprudencia precedente (doctrina del acto claro y aclarado) y por otro lado, se habla de indicios sobre la calificación de las medidas fiscales como ayudas de estado.



infraestatal dotada de autonomía” al referirse a los TTHH de la CAPV, lo cual deja entrever la influencia que en esta cuestión tiene la *Sentencia Azores*.

Planteada la cuestión prejudicial llegará el turno de la AG KOKOTT, cuyas Conclusiones de 08/05/2008 constituyen la antesala de lo que será el pronunciamiento del Tribunal. Y es que, ésta siguiendo lo establecido por el Abogado General GEELHOED, subraya que la aplicación de determinadas medidas a las “empresas” de un determinado territorio de un Estado miembro no constituye de por sí selectividad (territorial) a efectos de valorar tales medidas como ayudas de estado. Así “procede interpretar el artículo 87 TCE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria, y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro, no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria”.

A continuación vamos a exponer los argumentos que llevan al TJCE a considerar que los Territorios Históricos junto a la CAPV (importante la configuración de la entidad infraestatal a partir de estos cuatro entes, es decir, los tres entes forales y el autonómico) constituyen el marco de referencia por gozar la totalidad de este ente de *autonomía suficiente*; para ello aludiremos a cada grado de autonomía –institucional, procedimental y económico-financiera– fijados por el TJCE en la *Sentencia Azores* y a cómo este mismo Tribunal los adapta a la realidad de los Territorios Forales de la CAPV.

#### a) Autonomía institucional

Parte el Tribunal de la complejidad de la organización territorial del Estado, lo cual se acentúa aún más al existir cuatro Territorios Forales dotados de derechos históricos constitucionalmente reconocidos y amparados (Disposición Adicional Primera de la CE), cuya plasmación principal en la actualidad se lleva a cabo en el ámbito tributario y en la capacidad de establecer, regular y mantener su “propio” régimen tributario. Pues bien, sin perjuicio de que la potestad tributaria se limite a los tres Territorios de la CAPV y no en el ente autonómico, el Tribunal observa que múltiples competencias en materia económica residen en el ente autonómico y que por ello no es posible observar autonomía económica –de acuerdo al concepto construido en la *Sentencia Azores*– en cada uno de los Territorios Históricos.

De esta forma y de acuerdo al EAPV como Norma Institucional básica de la Comunidad Autónoma, existe un claro reparto competencial, otorgándose a los Territorios –por motivos históricos como entes dotados de foralidad– la competencia en materia tributaria y al ente autonómico la potestad en materia económica –sin perjuicio de la controvertida potestad que el Parlamento Vasco ostenta en materia de armonización tributaria–. Todo ello conduce a *tomar como marco de referencia no sólo a cada uno de estos Territorios ni a los tres en su conjunto, sino a estos y al ente autonómico* (aps. 65 a 75). Pues bien, partiendo del citado territorio de referencia en el que observar la autonomía institucional –como los restantes grados de autonomía– el Tribunal no muestra dudas sobre su existencia, ya que tal territorio goza de un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central (ap. 87).

#### b) Autonomía de procedimiento

Partiendo de lo dispuesto por el Tribunal en la *Sentencia Azores* sobre la autonomía de procedimiento (o autonomía tributaria formal de configuración), entendida ésta como la capacidad para adoptar normas y decisiones en materia tributaria sin la intervención directa del Gobierno central, es sumamente interesante la apreciación que en la Sentencia se hace sobre los mecanismos de coordinación y conciliación entre el Estado y los Territorios Históricos de la CAPV para determinar que la existencia de estos no conlleva que el Gobierno central actúe directamente en el procedimiento de adopción de las diferentes normas tributarias, siempre que la decisión final le corresponda a la entidad subestatal (ap. 96). A este respecto resulta importante mencionar –al igual que hacen la Comisión y las partes recurrentes– a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (en adelante, CCEN) que la propia Ley del Concierto contempla como materialización del principio de colaboración. Este principio se traducirá en el intercambio de información entre los Territorios Históricos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre los diferentes proyectos de normas tributarias. De esta forma, en dicha Comisión se estudiarán las “observaciones” que se pudieran plantear por parte de cualquiera de las partes sobre los citados proyectos normativos.

El TJCE siguiendo la tesis mantenida de forma acertada por la AG, sostiene que la posibilidad de someter a dicho órgano las observaciones o discrepancias que puedan surgir entre las diferentes Administraciones en relación a una disposición normativa fiscal no conlleva que en caso de que no se llegase a un acuerdo la norma no pudiera

aprobarse, *siendo pues la comunicación recíproca entre dichas Instituciones de naturaleza meramente informativa*. Así una Norma Foral sobre la que discrepase el Estado y no se hubiese llegado a acuerdo alguno en el seno de la Comisión Coordinadora podría ser perfectamente legal tras su aprobación en JJGG, sin perjuicio del posible recurso de inconstitucionalidad. Debemos pues distinguir la limitación de la autonomía con la intervención directa del Estado que anule la *autonomía suficiente* en su vertiente procedimental, ya que “la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera”<sup>16</sup>.

### c) Autonomía económico-financiera

Recordemos que al abordar este tercer criterio de autonomía en el análisis de la *Sentencia Azores*, establecíamos que las consecuencias financieras provenientes de la medida fiscal en cuestión “no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central y, por otro lado, que únicamente existe autonomía económica cuando la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una reducción del tipo impositivo” (ap. 111). Pues bien, partiendo de esta concepción de la autonomía económico-financiera (o autonomía normativa material de configuración), se plantea la no pacífica cuestión del método del cálculo del Cupo.

En el complejo método de cálculo del Cupo (y de la Aportación Económica en el caso de Navarra) adquiere especial importancia el porcentaje de imputación que le corresponde a cada Territorio; un porcentaje que vendrá establecido por el Índice de Imputación Temporal, el cual representa la parte que sobre la renta del conjunto del Estado le corresponde a los Territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa y que desde la aprobación del Concierto Económico de 1981 permanece inalterado en el 6,24 por 100 (1,60 por 100 en el caso de Navarra desde 1990). La importancia de este índice es evidente si atendemos a la Ley del Concierto Económico (y a la Ley Quinquenal del Cupo), ya que establecidas las cargas no asumidas efectivamente por parte de la Comunidad Autónoma e imputables a sus Territorios –“entre otras”, las transferencias o subvenciones realizadas por el Estado a favor de entes públicos cuando estos ejerciten

---

16. GARCÍA NOVOA, C. “La Sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas”, en *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 15, Nº 1, 2006, pág. 33.

competencias no asumidas por la CAPV y la amortización de intereses de la deuda del Estado (art. 52) –, sobre la cifra obtenida se realizan de acuerdo al citado porcentaje relativo al Índice de Imputación Temporal los correspondientes ajustes y compensaciones (arts. 53-56). Así obtenemos el cupo líquido de cada uno de estos Territorios, cuya suma global constituirá el Cupo global a satisfacer a los Presupuestos Generales del Estado<sup>17</sup>.

Es justamente en este porcentaje donde los recurrentes contemplan la ausencia de autonomía económico-financiera. Pues bien, *es evidente el sustrato político que existe en el origen de los porcentajes que representan los índices de imputación temporal en los Territorios Forales, aun cuando partan de datos económicos para su fijación* –así lo pone de manifestó el propio TJCE en la Sentencia (127)– y es justamente esa naturaleza esencialmente política de los mismos la que conlleva que estos se hayan mantenido inalterados desde su fijación en 1981 y 1990<sup>18</sup>. Y es que, cualquier modificación en esta materia les resulta muy costosa política y económicamente a las partes.

Una vez hemos indicado la naturaleza política del Índice de Imputación Temporal y su posible infravaloración al permanecer inalterado desde su fijación en el Concierto de 1981, ello *no nos puede llevar a considerar que una disminución de ingresos fiscales fruto de las medidas adoptadas conlleve una compensación a través de una menor aportación al Estado*. Y es que, es necesario que exista la citada relación de causalidad entre la disminución de ingresos y la compensación proveniente desde el Estado o de otras CCAA (ap. 129), lo cual lleva al Tribunal a no pronunciarse directamente sobre si el proceso (político) de fijación del índice de imputación y en definitiva el cálculo del Cupo, supone una compensación proveniente del Gobierno central, remitiendo así el asunto al TSJPV (ap. 130). A este respecto, este último

---

17. En Navarra la Ley del Convenio Económico regula un procedimiento de cálculo de la Aportación Económica prácticamente idéntico al establecido en las Leyes del Concierto y del Cupo, con la importante diferencia de que la mayor complejidad que supone la existencia de tres Territorios reunidos en una Comunidad Autónoma no la contempla el Convenio, al encontrarnos ante una Comunidad uniprovincial.

18. La naturaleza política del Índice se pone de manifiesto en el caso de Navarra si observamos cuáles eran las posturas mantenidas por los representantes de ambas partes negociadoras del mismo. Así por un lado los enviados por el Ministerio de Hacienda apuntaban a un Índice del 1,62% y los representantes navarros defendían porcentajes en torno al 1,45 ó 1,50%. Finalmente y tras la reunión celebrada entre el Presidente del Gobierno de Navarra Don Gabriel Urralburu y el ministro Sr. Carlos Solchaga, el apretón de manos entre ambos socialistas navarros dio lugar al hoy vigente Índice del 1,60%. Un Índice coincidente con el resultado de dividir el Valor Añadido Bruto de Navarra a coste de los factores (valor de producción menos el coste de las materias primas, productos intermedios y servicios adquiridos de otras empresas) y el relativo al Estado, partiendo de los datos de Contabilidad Regional de 1986 reunidos por el INE.

Tribunal en su Sentencia núm. 886/2008 de 22/12/2008 (JT\2009\722) basa toda su acertada argumentación en torno al *principio de riesgo unilateral* como uno de los aspectos característicos del sistema del Concierto Económico (y del Convenio navarro), ya que el cálculo del Cupo no parte –como hemos indicado de forma concisa en esta sección– de los ingresos percibidos por los Territorios Históricos, sino de las cargas que estos no han asumido de forma efectiva y que son desarrolladas por el Estado. Así pues, *la no dependencia del método de determinación del Cupo con respecto a los ingresos y por ende el riesgo unilateral que ésta trae consigo es extensible al Índice de Imputación, el cual queda fijado en virtud de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado y no de acuerdo a los ingresos que estos perciban.*

En definitiva, ¿se puede hablar de *autonomía suficiente* de acuerdo a lo indicado por la *Sentencia Azores*? La respuesta afirmativa que el TSJPV otorga parte de las premisas marcadas por el TJCE y que son perfectamente extensibles a Navarra. Y es que, en virtud de la previsión constitucional de los derechos históricos y su desarrollo en la LORAFNA y el Convenio Económico, *la Comunidad Foral goza de autonomía institucional, de procedimiento y económico-financiera*; esta última al no contemplarse mecanismo alguno de compensación basado en la relación causa-efecto con respecto a la posible disminución de ingresos proveniente de una medida fiscal y a la dependencia de la Aportación Económica de las cargas no asumidas por Navarra y no de los ingresos percibidos por la Hacienda Foral<sup>19</sup>. “La plena concurrencia de estas exigencias implica que el establecimiento que pueda realizar la Comunidad Foral de las medidas fiscales, no implica una especificidad regional incompatible con el mercado común, sino el ejercicio de una potestad normativa autónoma en materia tributaria”<sup>20</sup>, sometida a los límites que marca tanto el Convenio Económico –en el ámbito interno– como al Derecho comunitario europeo<sup>21</sup>.

- 
19. Hoy medidas fiscales en forma de incentivos en pro de la industrialización de Navarra como p.ej. el Programa de Promoción Industrial (PPI) implementado por la Diputación Foral a partir de 1964 no plantearía problemas desde el punto de vista de la selectividad territorial aunque cabría valorar –como lo hicieron de forma prudente sus impulsores– una posible afección a la libre circulación de bienes y capitales desde la perspectiva del Derecho interno. Esa cautela en beneficio de la imagen exterior del régimen foral fue la que motivó justamente que el PPI tuviera la denominación de “Programa” y no de “Plan”, debido al sentido menos “ejecutivo” de la primera y para no sembrar dudas en un momento en el que desde el Gobierno franquista se estaba implementando el Plan de Desarrollo Económico, el cual –dicho sea de paso– olvidaba a Navarra.
  20. ALLI ARANGUREN, J.C. *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2010, Pág. 786.
  21. Es importante realizar un breve apunte sobre el grado de autonomía de los CCAA de régimen común. Así no cabe duda de que éstas gozan de autonomía institucional en virtud del proceso de

### 2.1.3. Selectividad material y justificación de las medidas selectivas en la “naturaleza y economía del sistema”.

Una vez hemos expuesto la ausencia de selectividad territorial en aquellas medidas fiscales dictadas por entes infraestatales y aplicables únicamente en su respectivo territorio, debemos proceder a estudiar la selectividad en su vertiente material. Y es que, para poder determinar si la medida es selectiva desde un punto de vista material es esencial fijar previamente el marco de referencia en el que indicar el régimen fiscal ordinario o “normal” para posteriormente observar si la medida en cuestión supone una excepción que contravenga el principio de igualdad sobre el que se asienta la normativa de las ayudas de estado. En este ámbito resulta imprescindible hacer mención a la Sentencia del TPI de 18/12/2008, *Caso Gobierno de Gibraltar y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte / Comisión* (Asuntos T-211/04 y T-215/04). Esta resolución confirma y refuerza lo manifestado por el TJCE en sus Sentencias sobre las Islas Azores y los Territorios Históricos de la CAPV en relación a la selectividad regional y a los tres criterios de *autonomía suficiente* y por ende la potestad tributaria de los entes infraestatales, ya que parte analizando la existencia de los tres grados de autonomía en el caso de Gibraltar estableciendo que ésta goza de

---

igualación competencial y de estatus que la aprobación de los Estatutos de Autonomía les ha proporcionado. A su vez estas CCAA tienen autonomía de procedimiento, ya que a la luz de lo dispuesto por la LOFCA, donde se reconoce la competencia de éstas para establecer “sus propios tributos” (arts. 6.1 y 17 b)), no entendemos junto a FALCÓN Y TELLA que “dentro del régimen general de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, las normas que dicten las Comunidades en materia de tributos cedidos puedan ser calificadas como ayuda regional en función de su ámbito espacial, pues también en este ámbito existe autonomía institucional y procedimental” (“El régimen de Concierto o Convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”, en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008, pág. 715).

Sin embargo las dudas se plantean a la hora de valorar la autonomía económico-financiera debido a la existencia del llamado Fondo de Suficiencia Global (art. 13 LOFCA), el cual permite a las citadas CCAA participar en los ingresos del Estado. Pues bien, este Fondo hará frente a las diferencias entre las necesidades de gasto de cada una de las CCAA de régimen común –y Ciudades con Estatuto de Autonomía– con respecto a la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. La cuestión radica en determinar si la disminución de ingresos fiscales debido a la medida fiscal adoptada se ve compensada en una relación de causa-efecto por el citado Fondo, al afectar ésta a la capacidad tributaria de la Comunidad. Ante ello y teniendo presente la disparidad de posiciones que la doctrina muestra en este ámbito, consideramos junto a RÚIZ GARIJO que la autonomía económica “No impide que existan otros tipos de transferencias o compensaciones a favor del ente territorial. En virtud de ello, en la actualidad ningún beneficio fiscal establecido por una Comunidad Autónoma cuenta con una medida de compensación por lo que, (...) sí sería predicable su autonomía financiera” (“Un nuevo capítulo de las vacaciones fiscales en los Territorios Históricos del País Vasco: las dificultades procedimentales para la recuperación de las ayudas concedidas y declaradas ilegales en virtud del Derecho Comunitario”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 324, enero 2012, pág. 126).

*autonomía suficiente* y que por ello el marco de referencia lo debemos fijar no en todo el Reino Unido sino únicamente en el territorio gibraltareño.

Así siendo ese el marco donde analizar la reforma llevada a cabo, la importancia del pronunciamiento del TPI radica en que sienta los pasos a seguir para estudiar la selectividad material de una medida. Pasos que se resumen en: (1) determinar el régimen fiscal ordinario o normal vigente en el territorio en cuestión, (2) comparar la medida con dicho régimen y concluir si existe o no una ventaja económica selectiva que beneficia a determinadas empresas o producciones y (3) en caso afirmativo si esa diferencia de trato entre operadores económicos que se encuentran en una situación jurídica y fáctica idéntica es justificable desde el punto de vista de la “naturaleza y economía del sistema”, lo cual le corresponde alegar y probar al Estado miembro que la ha dictado como interlocutor ante las instituciones comunitarias<sup>22</sup>.

Resulta interesante ahondar en qué debemos entender por “naturaleza y economía del sistema”, ya que su relevancia en el ámbito de la selectividad material de una medida fiscal es evidente. Pues bien, esta excepción aplicable sobre las medidas materialmente selectivas se encuentra íntimamente ligada –al igual que la propia idea y configuración de las ayudas de estado– al principio de igualdad, es decir, a tratar de forma igual situaciones iguales y otorgar un tratamiento desigual a aquellas situaciones que son objetivamente desiguales, mediante una actuación proporcional por parte de las autoridades estatales<sup>23</sup>. Obsérvese que hemos hablado de igualdad y proporcionalidad (esta última es una derivada de la propia igualdad material), siendo esta última el límite a la hora de aplicar la excepción relativa a la “naturaleza y economía del sistema”.

También debemos incluir dentro de esa expresión genérica de “economía y naturaleza del sistema” la coherencia del mismo, ante cuya alegación por parte del

---

22. La Sentencia del TPI de 18 de diciembre de 2008 es recurrida ante el TJUE, el cual la anulará mediante su Sentencia de 15/11/2011, Caso Comisión Europea contra Gobierno de Gibraltar y otros (TJCE 2011\354) (Asuntos acumulados C-106/09P y C-107/09P), indicando que la medida constituye una ayuda de estado al existir –junto al resto de criterios que exige el actual art. 107.1 TFUE– selectividad desde un punto de vista material. Lo curioso y sorprendente de esta resolución es que en ningún momento se pronuncia sobre la selectividad regional, señalando que no es necesario hacerlo. Afirmación del todo sorprendente que deja en el aire la capacidad de adoptar medidas fiscales por parte de Gibraltar en cuanto a su grado de autonomía y la selectividad territorial de éstas.

23. Establece el AG COSMAS en el Caso *Tiercé Ladbroke* (Asunto C-353/05) que analizada una medida fiscal en el marco de referencia que le corresponde, es decir, con respecto a la normativa general o “normal” aplicable al conjunto de “empresas” que se encuentren en su misma situación jurídica y fáctica, si ésta favorece a determinadas “empresas” en detrimento de otras estaremos ante una medida materialmente selectiva y por ende prohibida. Ello “emana del principio general de igualdad y de la norma que de él se deriva, según la cual, siempre hay que aplicar la misma normativa a situaciones que sean idénticas” (ap. 30).

Estado miembro el TJUE exige que exista una relación directa entre el beneficio fiscal que se otorga a un determinado sujeto pasivo y la compensación de ese beneficio con otro gravamen fiscal (entre otras la Sentencia del TJCE de 17/11/2009, *Caso Presidente del Consiglio dei Ministri contra Regione Sardegna* (Asunto C-169/08), aps. 46-50) (TJCE 2009\351)<sup>24</sup>.

#### 2.1.4. La actividad discrecional de la Administración y la posible selectividad material en la reestructuración de la deuda tributaria del Club Atlético Osasuna.

Relacionada con la actividad discrecional de la Administración tributaria susceptible de generar un trato ventajoso, se encuentra la inactividad por parte de ésta a la hora de proceder al reclamo de las obligaciones que el sujeto pasivo tenga con la misma. Ejemplo de pasividad por parte de la Administración tributaria lo encontramos en el cuestionable proceder de la Hacienda Foral en lo que respecta a las obligaciones tributarias del Club Atlético Osasuna, el cual llega a acumular 53 millones de euros de deuda con el “fisco navarro”; ante tal situación, en periodo ejecutivo de recaudación y mediante Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra<sup>25</sup> el Club ve cómo su patrimonio (el estadio de El Sadar y las instalaciones deportivas de Tajonar) son objeto de dación en pago de acuerdo a la “tasación pericial que se solicite de mutuo acuerdo con el Club Atlético Osasuna a un tercero independiente”, previa cuestionable declaración de los citados inmuebles como “bienes de interés general” (art. 2.2). La diferencia entre la citada cantidad adeudada y la valoración actual de los bienes transmitidos se abonará a través del 25% de las cantidades que se perciban en concepto de derechos de traspaso de jugadores y en concepto de derechos audiovisuales, así como el 100% percibido en concepto de contratos de patrocinio por parte del Gobierno de Navarra. Todo ello con una moratoria de tres años y un aplazamiento de treinta años (art. 4.1), así como con un aval concedido por el propio Gobierno por valor máximo de cuatro millones de euros (art. 8)<sup>26</sup>.

---

24. En la naturaleza y economía del sistema encuentran justificación aquellos tributos o exenciones que se enmarcan dentro de la llamada “fiscalidad asimétrica”, tales como los tributos ecológicos o aquellos que gravan a determinados operadores económicos.

25. Publicada en el Boletín Oficial de Navarra con fecha de 15 de diciembre de 2014 y entrada en vigor el 16 de diciembre de 2014.

26. En los casos en que el obligado tributario se encuentre en una situación económico-financiera que objetivamente le impida de forma temporal hacer frente a la deuda tributaria, podrá presentar



¿Podemos hablar de ayuda de estado partiendo del marco de referencia establecido en Navarra? Los servicios jurídicos del Parlamento de Navarra alertan sobre tal posibilidad, especialmente en un momento en que los Clubes Deportivos son analizados por la Comisión Europea debido al “más beneficioso” trato que estos reciben en comparación con las Sociedades Anónimas Deportivas (SAD). He aquí la posible ventaja selectiva que trae consigo la Ley Foral, sin obviar que en contra del procedimiento que el antedicho art. 108.3 TFUE señala, en ningún momento se ha comunicado a la Comisión Europea sobre la Proposición de Ley Foral impulsada por la Junta Gestora de Club.

A su vez y ahondando en esa ventaja selectiva, además de la más que cuestionable consideración de los inmuebles objeto de la dación en pago como bienes de interés general o excepcional (art. 51.4 *in fine* LFGT), debemos subrayar que es justamente esa excepcionalidad en la que se basa la propia Ley Foral para determinar el no devengo de intereses de demora a partir del 31 de diciembre de 2014 con respecto a la diferencia entre la deuda total y la valoración de los citados bienes (art. 6.1). Así al quedar fijada la cantidad a deber en la citada fecha, se exceptúa la regla general del devengo de intereses *ex* art. 58 del Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, RRCFN) en virtud de la supletoriedad del mismo con respecto a la Ley Foral en cuestión (art. 63.2 RRCFN).

Debemos hacer hincapié en la ausencia de garantía alguna tras ver buena parte de su deuda tributaria extinguida y otra parte –nada desdeñable presumiendo una valoración de los bienes transmitidos probablemente de no más de cuarenta millones de euros– aplazada tras la citada moratoria de tres años. Y es que, la ausencia de garantías por parte del Club, nuevamente fundamentada por parte del legislador navarro en la excepcionalidad de la situación de Osasuna y en los “quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública de Navarra” (art. 51.2 RRCFN), se ve acompañada por la concesión

---

solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento ante la Administración competente. Esta solicitud deberá ir acompañada como regla general por la prestación de una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria (p.ej. aval bancario solidario, fianza solidaria, prenda, hipoteca, etc.). Pues bien, la decisión que adopte la Administración deberá estar fundada en la situación económico-financiera del obligado tributario solicitante del aplazamiento (o del fraccionamiento), el cual no deja de ser un tipo de aplazamiento), la cual deberá ser objetiva, es decir, incuestionable y no susceptible de ser discrecionalmente valorada por parte de las autoridades tributarias competentes; en caso contrario podríamos estar ante selectividad material.

de un aval de hasta cuatro millones de euros “para garantizar operaciones de crédito o préstamo que precise para financiar su actividad”. Así pues, no sólo no se presta garantía alguna, constitutivo de una excepción ante un hipotético quebranto para los intereses de la Hacienda Foral traducido en la imposibilidad de pagar la parte no extinguida por la dación en pago, sino que es el propio ejecutivo navarro el que queda obligado por ley a avalar las diferentes operaciones para financiarse que realice el Club y así poder ir pagando la deuda tributaria pendiente de extinguir. De esta forma, Osasuna no presta garantía a la Hacienda Foral pero el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Foral navarro garantiza las operaciones que servirán en última instancia para que este contribuyente pague su deuda tributaria.

En definitiva, la pasividad con la que la Hacienda Foral ha actuado durante los últimos años con respecto a las obligaciones tributarias del C.A. Osasuna se ve acompañada ahora por una dación en pago de parte de la deuda tras la cuestionable calificación de los bienes transmitidos como de interés general, y por un aplazamiento de la parte restante sin prestación de garantía alguna, sin devengo de intereses de demora y con una garantía indirecta por parte del Gobierno de Navarra en forma de aval. Todo ello justificado en la especial trascendencia que el impago de la deuda tendría para la Hacienda navarra pero sin atender a la posible ayuda de estado que podría constituir la medida fiscal adoptada por ser materialmente selectiva con respecto a otros Clubes afincados en Navarra<sup>27</sup>.

#### 2.1.5. La selectividad material de facto y la dificultad de su comprobación.

Dentro del ámbito de la selectividad material de las medidas tributarias estatales no podemos obviar la problemática y la relevancia de la selectividad fáctica, es decir, aquella que puede provenir debido a los requisitos que la medida aparentemente general exige para que se puedan acoger a ella las “empresas” que se encuentren en idéntica situación pero que sin embargo, está pensada para “empresas” concretas. Así pues, estamos ante una medida fiscal que aparentemente es general al poderse acoger a ella todas aquellas “empresas” que se encuentren en la situación jurídica y fáctica que

---

27. La Comisión Europea, tras recibir varias denuncias por parte de ciudadanos de los Países Bajos relativas al trato supuestamente favorable recibido por varios Clubes holandeses -el PSV, el Willen II, e NEC, el MVV y el FC Den Bosch-, se encuentra en fase de análisis de las medidas llevadas a cabo por diversos Ayuntamientos con el objetivo de determinar si estamos o no ante ayudas de estado y en caso afirmativo, si existen dudas o no sobre su compatibilidad con el mercado común y en su caso, proceder a una investigación formal.

contempla tal medida en virtud de los requisitos que exige para su aplicación –que no obstante puede beneficiar de forma incidental a determinadas “empresas” y no por ello ser selectiva<sup>28</sup>–, pero en realidad sólo es aplicable a concretas “empresas” que se pueden encontrar incluso previamente identificadas. Podemos comprobar la dificultad de distinguir una medida tributaria general de una medida tributaria selectiva *de facto* pero no *de iure*.

Tal y como apuntábamos previamente, no podemos aceptar que por el mero hecho de exigir unos requisitos concretos para poderse beneficiar de la medida ésta pueda ser calificada como selectiva. La razón de ello es que *una “empresa” que realiza una concreta inversión, provisión de fondos o exportación no se encuentra en idéntica situación jurídica y fáctica que aquella que no la realiza, estando así justificado el trato desigual. Defender lo contrario –como algunas Sentencias han hecho– conllevaría que p.ej. cualquier reducción o deducción del IS o del IRPF fuera considerada una ayuda de estado.*

En la actualidad y en cumplimiento del “deber” de adecuación de la normativa fiscal a la realidad social y económica, la norma navarra reguladora del IRPF (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) incentiva la adquisición de acciones y participaciones en la constitución de una Sociedad o ampliación de capital social de la misma, en forma de deducción sobre la cuota íntegra de hasta el 20% de las cantidades invertidas por el contribuyente, cuando la Sociedad en cuestión (compañía *start-up* o “compañía de arranque”) sea “joven e innovadora” (Disp. Adicional 18º de la LFIS) (art. 62.11). Pues bien, este incentivo para aquellos contribuyentes del IRPF que quieran actuar como *Business Angel* o “inversor angelical” adquiere importancia desde el punto de vista de las ayudas de estado al exigirse que la Sociedad cuyas acciones o participaciones se adquieran se encuentre sujeta a la normativa navarra del IS de acuerdo a lo establecido por el Convenio Económico.

---

28. A este respecto es interesante la Sentencia del TPI de 26/01/2006 (Asunto T- 92/02) (ECLI: EU: T: 2006:26), en la que se aborda el recurso de anulación interpuesto contra una Decisión de la Comisión en la que se establece que la exención que contempla la legislación federal alemana relativa a las provisiones llevada a cabo por empresas, con el objetivo de cumplir una serie de obligaciones, no constituye una ayuda de estado. Y es que, en contra de lo manifestado por los recurrentes, que sean las centrales nucleares las que más se beneficien de ello por tener éstas cantidades altas de provisiones no conlleva que el legislador alemán hubiera identificado previamente a estos sujetos pasivos como beneficiarios de la exención fiscal en detrimento de otras “empresas” en idéntica situación, siendo la mayor aplicación a las centrales nucleares un incidente que no convierte la medida (general) en selectiva.

En ningún momento se puede hablar de otorgamiento de fondos estatales a la Sociedad vía disminución de su carga fiscal. La Sociedad se ve beneficiada del incentivo en cuestión pero de forma indirecta, es decir, encontrando un nuevo accionista o partícipe gracias a la deducción de la cual se ve beneficiado este último. Así pues, no existe otorgamiento de una ayuda a través de fondos estatales, por lo menos no de forma directa. A su vez, tampoco cabe hablar de selectividad material, ya que todas las Sociedades jóvenes y nuevas pueden verse beneficiadas por la medida. ¿Existe una desventaja con respecto a aquellas Sociedades que no gozan de esta calificación? No podemos hablar de desventaja o desigualdad, ya que la situación de una Sociedad “ordinaria” –si se nos permite la expresión- y concretamente de los Fondos Propios de ésta no es la misma cuando ésta es considerada “joven e innovadora” que cuando no goza de tal naturaleza. Así pues, estamos ante un trato desigual a situaciones desiguales en cumplimiento de principio de igualdad.

Tal y como veremos más adelante al exponer brevemente lo manifestado por la Comisión Europea sobre el crédito fiscal del 45% contemplado por las Normas Forales tributarias en el marco de las “vacaciones fiscales”, *establecer que una medida fiscal es selectiva por el hecho de que sólo se encuentre enfocada hacia aquellas “empresas” que cumplen las condiciones que en ellas se contemplan es contrario al propio principio de igualdad sobre el que se sustenta dicha selectividad material (y territorial), es decir, tratar de forma igual a quien se encuentra en idéntica situación jurídica y de hecho y de forma desigual a quien no lo esté. ¿Se encuentra en idéntica situación quien p.ej. invierte 2.500 millones de las antiguas pesetas en activos fijos materiales que quien invierte menos o que quien no invierte nada? Evidentemente no.*<sup>29</sup>

---

29. Ello no obstante, si bien en el territorio de régimen común la legislación del IS es única al encontrarse la competencia normativa en manos del Estado, podemos encontrarnos ante un problema desde el punto de vista de la selectividad material de facto cuando cualquiera de los Territorios Forales contemplan reducciones o deducciones no reguladas en la normativa estatal y que benefician a las Sociedades domiciliadas en tales territorios que cumplan los requisitos –p.ej. de inversión-, en detrimento de otras Sociedades que aun actuando de la misma forma, no se pueden beneficiar de ellas al no estar sujetas a la normativa foral. A la hora de estudiar la reducción por aportación de cantidades provenientes del beneficio contable a la llamada Reserva Especial para Inversiones contemplada en la normativa navarra del Impuesto sobre Sociedades, abordaremos esta cuestión, haciendo especial hincapié en los puntos de conexión que recoge el Convenio Económico de Navarra.

## 2.2. Medidas que favorecen a “determinadas empresas”

Tal y como venimos manifestando a lo largo de este trabajo, las medidas tributarias calificables como ayudas de estado de acuerdo a lo establecido por el tan citado art. 107.1 TFUE deben favorecer a “determinadas empresas o producciones”. Fijémonos cómo el legislador comunitario vuelve a incidir en la necesaria selectividad – material o territorial– de la medida al señalar que tales “empresas o producciones” deben ser “determinadas”, es decir, específicas en detrimento del resto de “empresas” y “producciones” que se encuentren en idéntica situación *de facto* y *de iure*. Pues bien, en lo que respecta al concepto de “empresa” el TJUE ha venido manifestando de forma reiterada que cualquier entidad que lleve a cabo una actividad económica, es decir, que lleve a cabo una prestación de bienes y/o servicios en el mercado, con independencia de si estamos ante una entidad pública o privada, tenga o no fines lucrativos, será considerada “empresa” a efectos de calificar una medida que la beneficie como ayuda de estado. A su vez, este mismo Tribunal ha manifestado que esa irrelevancia del estatuto jurídico de la entidad en cuestión se traduce en que incluso una Fundación puede ser considerada “empresa” en el ámbito del Derecho comunitario europeo de la competencia en general y de las ayudas de estado en particular, siempre y cuando lleve a cabo directa o indirectamente –p.ej. controlando una Sociedad que presta bienes y/o servicios en el mercado, al ostentar la mayoría de las acciones o participaciones en que se divide su capital social y a su vez interviniendo en la gestión de esta última– una actividad económica.

## 2.3. Ventaja otorgada por el “estado” o a cargo de fondos estatales.

Para que podamos hablar de una ayuda de estado la medida en cuestión debe haber sido otorgada por parte del “estado” o a través de fondos estatales. Es importante volver a hacer hincapié en que al hablar de “estado” lo hacemos utilizando la minúscula, ya que en ese concepto no sólo cabe incluir al Estado miembro como tal, sino también a aquellos entes subcentrales con capacidad competencial y suficiente autonomía para aprobar una medida que puede ser considerada ayuda de estado.

Más allá de tener presente qué entendemos por “estado” de acuerdo al art. 107.1 TFUE, es importante subrayar que la mejorable redacción de este precepto –al señalar que la medida ventajosa deberá ser otorgado “por los Estados o mediante fondos estatales”– ha sido interpretada por el TJUE para concluir que estamos ante dos requisitos acumulativos, es decir, que la medida en cuestión debe ser otorgada por los estados y mediante sus propios fondos. Ello en el ámbito estrictamente tributario se traduce en que *una disminución de ingresos fiscales fruto de la aplicación de una reducción, deducción o exención equivale a beneficiarse de los fondos estatales, es decir, menos ingresos significa consumo de los fondos estatales en forma de gasto fiscal* (ver ap. 10 de la Comunicación núm. 98/C 384/03)<sup>30</sup>.

#### 2.4. Afección a los intercambios intracomunitarios y falseamiento de la libre competencia.

El último requisito que exige el Derecho comunitario europeo para que podamos calificar una medida como ayuda de estado es el relativo a la afección a los intercambios comerciales que se producen entre Estados miembros, falseando o amenazando con falsear la libre competencia existente en el mercado común. Recordemos que la regulación en materia de ayudas de estado busca la libre competencia en el mercado común y constituye la herramienta que las instituciones comunitarias buscan armonizar la imposición directa; armonización fiscal en materia de imposición directa no como un fin, sino como un medio en pro de un mercado común

---

30. Ahora bien, no siempre una medida tributaria que contempla determinados beneficios fiscales para sus destinatarios constituye una disminución de ingresos fiscales, ya que con carácter global esos últimos aumentan. Así si el Estado, las CCAA de régimen común, Navarra o cualquiera de los tres TTHH de la CAPV optan por establecer una serie de medidas que consiguen que varias Sociedades se trasladen a su territorio y se domicilien en el mismo, si bien en principio va a generar una menor carga fiscal para éstas y por ende una disminución en la recaudación tributaria para la Hacienda correspondiente, finalmente se traduce en una mayor recaudación, ya que el número de contribuyentes aumentará a raíz de la aplicación de la medida beneficiosa (cuidado con la libertad de circulación constitucionalmente reconocida ante la deslocalización de Sociedades). Pues bien, ante esta situación la Comisión ha establecido que la transferencia de fondos estatales no se debe contemplar desde la perspectiva del sujeto activo (Hacienda), sino desde la posición del sujeto pasivo beneficiario de la medida tributaria. Todo ello independientemente del efecto final global que la medida tenga para las arcas públicas en términos de recaudación. Así pues, podemos observar que es indiferente si se produce una disminución de ingresos fiscales, sino que la clave se encuentra en determinar la incidencia que la medida estatal tiene sobre una “empresa” que opera en el ámbito privado y sobre la libre competencia que rige en el mismo.

europeo. Pues bien, podemos afirmar que una vez cumplidos los requisitos expuestos existe una presunción *iuris tantum* de que se produce una afección del mercado intracomunitario y una distorsión o potencial distorsión de la libre competencia. Ahora bien, ello no obsta para que la Comisión en sus Decisiones argumente –siquiera de forma general– estos efectos, siendo irrelevante el tamaño de la “empresa” beneficiaria, la cuota de mercado que esta ostente, el nivel de competencia existente en el mismo o si exporta o no a “terceros países”; sin perjuicio de que en caso de que no quepa competencia en dicho mercado o bien ésta sea poco relevante no cabrá hablar de afección alguna<sup>31</sup>.

### III. LIBRE COMPETENCIA, ARMONIZACIÓN FISCAL Y NORMATIVA SOBRE AYUDAS DE ESTADO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS TERRITORIOS FORALES

#### 1. Judicialización y cuestionamiento de los regímenes del Concierto y Convenio Económicos en el marco comunitario europeo.

El contencioso que desde los primeros recursos planteados ante el TSJPV desde las Comunidades limítrofes ha existido en torno a determinadas medidas fiscales relativas al IS y aplicables en los tres Territorios Históricos de la CAPV, muestra el excesivo uso que de la vía judicial se ha hecho como herramienta para limitar el poder tributario de estos Territorios Forales. Sirva como dato ilustrativo a este respecto que desde la aprobación de la Ley del Convenio de 1990 hasta el año 2005 fueron recurridas ante el TC “sólo” alrededor de cinco Leyes Forales, entre las cuales destacamos por la

---

31. Ejemplo de ausencia de distorsión de la libre competencia son aquellas medidas que aun otorgando una ventaja selectiva no pueden ser valoradas como ayudas de estado al no superar la cuantía de los 200.000€ (ó 100.000€) para una misma “empresa” en un periodo de tres años. Son las ya mencionadas ayudas *de minimis* que debido a su escaso impacto no son objeto de la regulación aquí estudiada y en las que poníamos el acento en el análisis objetivo que la Comisión lleva a cabo en este ámbito, obviando muchas veces que aun siendo la cuantía de la ayuda superior a los límites establecidos y no pudiendo llevar a cabo fraccionamiento alguno, la escasa competencia existente en un concreto mercado y/o los objetivos de interés comunitario –tales como la inversión en I+D+i– pueden constituir ayudas de estado compatibles con el mercado común (arts. 107.3 TFUE).

relevancia de la Sentencia núm. 208/2012 de 14/11/2012 (RTC 2012\208), que resuelve el recurso de inconstitucionalidad, la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, la cual establece que Navarra está sujeta a la LOFCA (con sus límites) a la hora de regular tributos propios no convenidos (tesis reiterada en la STC núm. 111/2014 de 26/06/2014 (RTC 2014\111)).

Debemos subrayar también los recursos interpuestos contra las Leyes Forales núm. 12/1993 y 24/1996 que modifican la normativa navarra del Impuesto sobre Sociedades, abordando la primera de ambas la denominada “Reserva Especial para Inversiones” aplicable entre 1993 y 1995 y la segunda una bonificación en la cuota del 50 por 100 durante cuatro periodos impositivos para las entidades de nueva creación (“vacaciones fiscales”). Ambos recursos fueron eliminados al derogarse dichas Leyes en virtud del compromiso (político) adoptado por el Gobierno de Navarra con el Gobierno del Estado en enero de 2001, mimetizando así el acuerdo denominado *Paz Fiscal* al que llegaron un año antes el Gobierno central y el Gobierno de la CAPV con el objetivo de poner fin a la mencionada judicialización, aunque ello no impedirá que los asuntos ya remitidos a las instituciones comunitarias –p.ej. vía cuestión prejudicial– pudiesen ser analizados, tal y como ocurrió con el informe del Abogado General SAGGIO al que hemos hecho referencia en este trabajo<sup>32</sup>.

Una *Paz Fiscal* que sin perjuicio de la importante autolimitación normativa que supuso para las Diputaciones Forales “*es verdad que en aquél momento dicho sacrificio se tornaba necesario en aras a poner fin (...) a la grave litigiosidad existente contra los sistemas tributarios vascos (...) y a la grave inseguridad jurídica que éste estaba generando en las relaciones entre las Administraciones vascas y los obligados tributarios*”<sup>33</sup> (mejor un mal acuerdo que un buen juicio). Aún así y volviendo a

- 
32. Los acuerdos que dieron lugar a la llamada *Paz Fiscal* trajeron consigo una concreción y objetivación del principio de armonización fiscal entre el Estado y los Territorios Históricos. Así se creó la Comisión de Evaluación Normativa –antecedente de la actual Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa–. Además “Las Administraciones tributarias representadas en la Comisión Mixta de Cupo se abstendrán de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones”. A raíz del acuerdo la AGE procederá a retirar –nada menos– que 75 recursos contra Normas Forales que se encontraban en trámite y a su vez, las Diputaciones Forales se comprometerán a derogar en JJGG las Normas reguladoras de los llamados Centros de Coordinación de Dirección y Financieros, entre otras serie de autolimitaciones. Todo ello sin que el acuerdo de la *Paz Fiscal* fuera vinculante y sin que se plasmase en el texto del Concierto Económico.
33. MARTÍNEZ BÁRBARA, G. “Armonización concertada y poder tributario foral” en *Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*,



Navarra, estos acuerdos demuestran, sin perjuicio de poder cuestionar la mayor o menor defensa que del sistema del Convenio Económico hizo en su momento el Gobierno navarro al aceptar derogar Leyes emanadas del Parlamento, que “*los acuerdos de paz transmiten el mensaje de que salvaguarda mejor el futuro del Convenio/Concierto la vía del entendimiento mutuo que la imprevisible decisión de los tribunales*”<sup>34</sup>.

A diferencia de lo ocurrido con las Leyes Forales y el Convenio Económico, desde la aprobación de la Ley del Concierto Económico de 1981 hasta el año 2005 las Normas Forales recurridas fueron aproximadamente ochenta<sup>35</sup>, muchas de ellas miméticas de varias Leyes Forales que a diferencia de las primeras no fueron recurridas. Este evidente cuestionamiento de las Normas Forales como reflejo del poder tributario emanado directamente de los derechos históricos constitucionalmente reconocidos y amparados y por extensión, del sistema del Concierto Económico a través de su judicialización, no puede fundamentarse en la naturaleza reglamentaria de dichas Normas como en algún momento se ha manifestado. Y es que, “el argumento en ocasiones utilizado en cuya virtud la presentación de un recurso contencioso-administrativo es una decisión técnico-jurídica es absurdo y esconde intenciones ocultas, como la división entre regímenes forales buenos (Navarra) y malos (Territorios Históricos de la CAPV) en función de la mayor o menor presencia (e influencia) de partidos nacionales en el Gobierno de la Comunidad”<sup>36</sup>.

Así hasta la reforma de la LOTC en el año 2010<sup>37</sup> la mayor judicialización de las Normas Forales en comparación a la Leyes Forales de la Comunidad Foral de Navarra

---

Instituto Vasco de Administración Pública/Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, 2014, Pág. 129.

34. ARANBURU URTASUN, M. *Provincias Exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia, 2005, Pág. 141.

35. *Ibidem*, Pág. 139.

36. DE LA HUCHA CELADOR, F. “Hacienda autonómica y hecho diferencial de Vasconia” en *Estado Autonomico y Hecho Diferencial*, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 2000, pág. 287.

37. La modificación de la LOTC del año 2010 traerá consigo el *Blindaje del Concierto Económico* con el objetivo de terminar con la excesiva judicialización de las Normas Forales de naturaleza fiscal que aquí venimos poniendo de manifiesto. De esta forma, a través de la LO 1/2010, de 19 de febrero, se modifica la LOTC, la LOPJ y la LRJCA. Así se introduce una Disposición Adicional (la quinta) a la norma reguladora del TC en la que se señala que “corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución (...)”.

La importante LO 1/2010 ha sido objeto de recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno y el Parlamento de La Rioja, así como por la Junta y las Cortes de Castilla y León, cuya resolución por parte del TC aún está pendiente de ser dictada a la fecha de realizarse el presente trabajo. Un primer motivo que en los recursos interpuestos se apunta para

pone de manifiesto que detrás de los recursos se encontrará una evidente intencionalidad política de cuestionamiento del sistema del Concierto (e indirectamente también del Convenio).

*1.1. Las “vacaciones fiscales vascas”: la ilegalidad de unas medidas adoptadas en un contexto social, político y económico determinado.*

En este momento vamos a centrarnos en la problemática surgida a raíz de determinadas medidas adoptadas por las Diputaciones Forales de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia entre los años 1993 y 1996 mediante las respectivas Normas Forales y que han sido denominadas de forma más o menos acertada como las “vacaciones fiscales vascas”. El estudio pormenorizado de las Decisiones adoptadas por la Comisión Europea, así como de las resoluciones judiciales dictadas más relevantes resulta de gran importancia. Y es que, dicho análisis nos va a ayudar a comprobar la evolución de los aspectos conformantes de la controversia; en esta evolución tendrá una influencia directa la ya estudiada *Sentencia Azores*, en lo que respecta a la selectividad regional y al concepto de *autonomía suficiente* que el Tribunal expone en la misma, así como su aplicación al caso concreto de los tres Territorios Históricos de la CAPV, adoptando como entre subcentral de referencia el formado tanto por los primeros como por la Comunidad Autónoma (STJCE de 11/09/2008 y STSJPV de 22 de 22/12/2008 ya estudiadas con anterioridad).

Las resoluciones que aquí se analizan se circunscriben al ámbito material de las ayudas de estado en el que cabe enmarcar el presente trabajo. Es por ello que no nos

---

fundamentar la inconstitucionalidad del llamado “Blindaje del Concierto Económico” es que las Normas Forales son normas de carácter infralegal y reglamentario, correspondiendo su enjuiciamiento a los tribunales ordinarios del orden jurisdiccional contencioso-administrativo (art. 106.1 CE). Sin embargo debemos discrepar de ello, ya que la naturaleza reglamentaria de las Normas Forales dictadas por las JJGG de los Territorios Históricos –las cuales al igual que las Diputaciones Forales, no son estrictamente Corporaciones Locales en virtud de su complejo régimen establecido por el EAPV, la Ley del Concierto y la LTH– al ser estos los titulares de los derechos históricos reconocidos por la Disposición Adicional Primera de la CE, no debe ser óbice para poder ser estas directamente recurribles ante el TC. Y es que, tal y como ha dejado establecido el TS en sus Sentencias de 3 mayo de 2001 y 9 de diciembre de 2009, las Juntas Generales al dictar Normas Forales en materia tributaria no actúan como mera Administración, sino que son equiparables al legislador estatal o autonómico a la hora de regular sus propios tributos (concertados de normativa autonómica o no concertados). Estas Normas Forales son autónomas y de naturaleza material, con lo que no son reglamentos ordinarios que desarrollan lo establecido en una norma con rango legal y es así como los Territorios Históricos cumplen el principio de reserva de ley relativa que establece el art. 31.3 CE.

centraremos en el estudio de lo establecido por el TJUE sobre la recuperación de los ingresos fiscales dejados de percibir como consecuencia de la aplicación de las medidas finalmente calificadas por este tribunal como ayudas de estado ilegales e incompatibles con el mercado común. Una recuperación en la que se pone de manifiesto la antes citada ausencia de procedimiento regulado en Derecho interno y que constituye la fase final de toda la controversia de las “vacaciones fiscales”<sup>38</sup>.

#### 1.1.1. Las medidas contempladas por las Normas Forales recurridas.

Antes de entrar a estudiar lo dispuesto por las Decisiones y Sentencias adoptadas durante todo el proceso, es importante determinar qué novedades introducirán las Normas Forales en la regulación del IS de su respectivo Territorio Histórico:

- Exención del Impuesto sobre Sociedades durante diez periodos impositivos a favor de las empresas creadas entre 1993 y el 31 de diciembre de 1994. Para poder beneficiarse de esta exención fiscal las Sociedades deberán constituirse con un capital social mínimo de 20 millones de pesetas y realizar inversiones desde la fecha de constitución y el 31 de diciembre de 1995 por valor de 80 millones de pesetas. Tales inversiones deberán realizarse en bienes afectos a la actividad económica que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Junto a todo ello se exigirá que se creen

---

38. La problemática que trae consigo la ausencia de un procedimiento de recuperación en el Derecho interno español ha conducido a un incumplimiento continuo del deber de recuperación establecido en el artículo 4 de las Decisiones dictadas en los años 2002 y 2003 que más adelante analizamos. Este incumplimiento marcará la parte final de todo el conflicto, especialmente tras la confirmación de la calificación de las medidas como ayuda de estado nuevas, ilegales e incompatibles con el mercado común (SSTJUE de 09/06/2011 y 28/07/2011, Asuntos C-465/09 P a C-470/09 P y C-474/09 P a C-476/09 P, TJCE\2011\165 y TJCE\2011\233). De ello da prueba la STJUE de 13/05/2014 (Asunto C-184/11) (ECLI: EU: C: 2014:316). En esa última resolución, la cual confirma el incumplimiento de la Sentencia del TJCE de 14/12/2006 (Asuntos C-485/03 a C-490/03, TJCE\2006\366) –importante por el concepto de “imposibilidad absoluta” de recuperación que el tribunal expone-, el TJUE procede a imponer una suma a tanto alzado en forma de sanción que asciende hasta los 30 millones de euros, cuya satisfacción les corresponderá a las Diputaciones Forales de acuerdo al procedimiento de repercusión de la responsabilidad regulado en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, y al método de reparto de la carga que éstas junto al Gobierno de la CAPV acuerden.

A este respecto, con fecha de 23 de julio de 2014 se acuerda en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVF) el reparto de la multa entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, correspondiéndole a éste el 70,04% (21.012.000€) y el 29,96% restante a las Diputaciones Forales de acuerdo a los porcentajes establecidos por la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al periodo 2007-2011 (Bizkaia el 50%, Gipuzkoa el 33% y Araba el 16,6%), la cual es prorrogada y se encuentra pendiente de ser sustituida por una nueva Ley a fecha de realizarse el presente trabajo.

al menos diez puestos de trabajo dentro de los seis meses siguientes a la fecha de su constitución y estos puestos se mantengan durante todo el periodo de exención.

- Un crédito fiscal consistente en una deducción sobre la cuota íntegra del IS de hasta el 45 por 100 de las inversiones realizadas en activos fijos materiales nuevos, siempre y cuando dichas inversiones sean superiores a los 2.500 millones de pesetas.

- Reducción de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades para las Sociedades que inicien su actividad, siempre y cuando la Base sea positiva tras haber realizado previamente en su caso, la compensación de Bases Imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. Las reducciones comenzarían a aplicarse durante cuatro años a partir del primero con beneficios y serían de un 99, 75, 50 y 25 por 100 en cada uno de los años en cuestión. Estas reducciones cuya regulación se adoptará en 1996 serán las que mayor problemática traerán consigo desde el punto de vista de las ayudas de estado, siendo conocidas también como las “mini vacaciones fiscales”.

#### 1.1.2. Las Decisiones de la Comisión Europea y la calificación de las Normas Forales y su contenido como ayudas de estado.

La Comisión Europea se pronuncia sobre las tres medidas contempladas por las Normas Forales adoptadas por los tres Territorios Históricos en diferentes Decisiones dictadas durante los años 2002 y 2003<sup>39</sup>. Estamos ante nueve Decisiones en las que la argumentación de la Comisión es coincidente a la hora de calificar el contenido de las Normas.

La Comisión parte del carácter de ayuda estatal de las medidas en cuestión y para ello enumera los cuatro requisitos que de acuerdo al art. 87.1 TCE (actual art. 107.1 TFUE) debe cumplir toda ayuda de estado, es decir, debemos estar ante una medida ventajosa otorgada por un Estado miembro (o un ente subestatal del mismo) o mediante fondos estatales que falseen o amenacen falsear la libre competencia en el mercado común, afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y favoreciendo a determinadas “empresas o producciones”. De esta forma, la Comisión sostiene que el establecimiento de la deducción del 45 por 100 de determinadas

---

39. Las Decisiones serán recurridas ante el TPI, el cual desestimarà los recursos de anulación mediante Sentencia dictada el 09/09/2009 (Asuntos T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01, TJCE\2009\259).

inversiones aplicable sobre la cuota íntegra, las reducciones de hasta un 99% sobre la Base Imponible y la exención del IS, minora la carga fiscal reduciendo los ingresos fiscales y por ende consumiendo parte de los fondos públicos, siendo por ello unas medidas que otorgan una ventaja en comparación al régimen legal común u ordinario.

Continúa la Comisión fundamentando la calificación de las medidas como ayuda de estado y tras apuntar al consumo de fondos públicos y al carácter ventajoso de las medidas, apunta a la afección de los intercambios comerciales entre los Estados miembros; para ello se hace alusión a un informe publicado por el Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT) para subrayar la naturaleza exportadora de la economía vasca y por lo tanto la fuerte proyección exterior de las empresas situadas en la CAPV. Es por ello por lo que la Comisión señala que las empresas vascas que se beneficien de las medidas analizadas se encontrarán en una posición más ventajosa que sus competidoras en los intercambios intracomunitarios. Finalmente en lo que se refiere al carácter selectivo de las medidas, apunta la Comisión que la exigencia de una cuantiosa inversión o la necesidad de tener un número mínimo de trabajadores para poder beneficiarse de las medidas, sin perjuicio del carácter objetivo de tales requisitos, perjudica a las empresas que no los cumplen –bien porque no desean, no necesitan o porque no pueden–.

*Observamos cómo la Comisión se centra en la llamada selectividad material de facto de las medidas, señalando que aunque parezca que estamos ante una media general en realidad ésta es específica porque sólo beneficia a las Sociedades que cumplan la inversión citada, lo cual no deja de ser ciertamente sorprendente, ya que quien no cumple el objetivo de inversión no se encuentra en idéntica situación que quien sí lo cumple, con lo que no habría violación del principio de igualdad sobre el que se sustenta la selectividad material.*

Un elemento importante del pronunciamiento de la Comisión es que ésta únicamente valora la existencia de selectividad material, sin entrar a valorar la selectividad regional y es justamente dentro de la primera de ambas donde cabría valorar la naturaleza del sistema fiscal español como justificación de las medidas, algo sobre lo que la propia Comisión se pronuncia para advertir que los principios de tal sistema en nada justifican las citadas medidas. Además y de forma subsidiaria se apunta al poder discrecional que se le otorga a las Diputaciones Forales, ya que la normativa foral en ningún momento especifica en lo que se refiere al requisito de la inversión –

p.ej. 2.500 millones de euros para poder beneficiarse del crédito fiscal del 45%— qué tipo de inversiones se deben acometer para poderse beneficiar del crédito en cuestión.

Una vez la Comisión ha argumentado la calificación de las medidas como ayudas de estado, pasa a determinar que éstas tienen el carácter de “ayudas nuevas” de acuerdo al Reglamento (CE) 659/2009 ya mencionado con anterioridad. Y es que, antes de su adopción no existía ninguna medida idéntica a las mismas. Además se descarta que podamos estar ante ayudas de *minimis* porque nada invita a pensar —según la Comisión— que la cuantía que puedan deducir las empresas beneficiarias no exceda en ningún momento de los 100.000 € que indicaba la normativa vigente en el momento de dictarse las Decisiones en cuestión (actualmente son 200.000€ durante cualquier periodo de tres ejercicios fiscales y en el sector del transporte por carretera esa cifra se reduce a 100.000€). Así pues, y añadiendo a todo ello la imposibilidad de considerar las medidas compatibles con el mercado común por no cumplir lo dispuesto en el art. 87.3 TCE (actual art. 107.3 TFUE), “la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento por las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión” (ap. 80 de las Decisiones 2002/894 y 2003/27/CE y ap. 73 de la Decisión 2002/820/CE).

### 1.1.3. Valoración crítica de las Decisiones.

*Es importante subrayar que la Comisión en ningún momento atiende a la realidad económica de los respectivos Territorios en el momento de aprobarse dichas Normas.* Y es que, esta realidad no es baladí si atendemos a la alta tasa de desempleo que durante la década de los noventa padecerá la economía vasca, llegando a porcentajes incluso del 25 por 100 de la población activa. Varios y variados factores podrían explicar esta difícil situación económica y abundar en ello nos llevaría a alejarnos del objetivo principal de este trabajo. Ahora bien, no podemos dejar sin mencionar la conversión industrial llevada a cabo durante la segunda mitad de la década de los ochenta y primeros años de los noventa, que en un lugar con una industria pesada y poco innovada como la existente en la CAPV dará lugar al cierre de múltiples empresas. Junto a todo ello, es imprescindible hacer mención a la actividad armada de la banda terrorista ETA (Euskadi Ta Askatasuna), en la que el mal llamado “impuesto revolucionario” jugó tristemente un papel muy relevante en esos difíciles años y motivó que muchos empresarios “echaran el cierre” de sus empresas.

Debemos hacer hincapié a su vez en la diferencia de trato por parte de las instituciones comunitarias entre los Estados y los entes regionales, en perjuicio de estos últimos y concretamente de los Territorios Forales, ya que p.ej. la medida relativa al crédito fiscal del 45% de las inversiones fue adoptada también por Francia y sin embargo en ese caso no se concluyó que ésta fuera una ayuda de estado. Este perjuicio que parte de la actual concepción de la UE como una Organización supranacional de integración de Estados-nación en perjuicio de las Regiones de los mismos, se ve agravada en el caso de los cuatro Territorios Forales del Estado español. *Y es que, resulta en ocasiones cuando menos paradójico que quien es hoy por hoy interlocutor formal ante las instituciones comunitarias (el Estado) sea quien a su vez cuestione en el ámbito interno las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Forales.* Así ocurrirá en el caso que ahora nos ocupa, el cual comenzará siendo un asunto de puro Derecho interno para pasar posteriormente al ámbito del Derecho comunitario europeo, adoptando las autoridades estatales una posición u otra dependiendo de si el tribunal es español o comunitario europeo. *Esta situación puede verse solventada garantizando la presencia directa de los Territorios Forales en aquellos órganos de la UE que adopten decisiones financiero-tributarias (p.ej. el ECOFIN).* No es un problema del Derecho de la UE, sino del Derecho interno y “esta reclamada presencia, además de defender el huevo, tendrá que coadyuvar a que la formación de la gran Europa superadora de los estados decimonónicos se asiente sobre el respeto a la singularidad y las identidades locales”<sup>40</sup>.

Finalmente debemos poner de manifiesto que la Comisión en ninguna de sus Decisiones cuestiona la especificidad foral de la que son titulares los Territorios Históricos. La Comisión al referirse al carácter ventajoso y selectivo de las medidas lo hace desde una vertiente material sin apuntar que éstas pudieran ser selectivas por ser aplicables únicamente en una parte del territorio estatal<sup>41</sup>.

*Así pues, la Comisión se centra a la hora de valorar la existencia de selectividad de las medidas en la vertiente material de la misma pero contemplando*

---

40. ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomía de Vasconia, 2005, pág. 152.

41. Ello no obstante, sí establece que “que la especificidad material identificada en la exención fiscal en cuestión no excluye la existencia de otras características que confieran especificidad a las medidas fiscales en cuestión como, por ejemplo, su especificidad regional. Ahora bien, una vez demostrado que la exención fiscal favorece a determinadas empresas de resultas de dicha especificidad material, la Comisión considera que no es imprescindible realizar un análisis exhaustivo de todas las demás especificidades de las medidas en cuestión”.

*como marco de referencia no el territorio de cada uno de los TTHH, sino el territorio del Estado en su totalidad.* Aquí está una de las claves de las resoluciones expuestas, donde el régimen general con respecto al cual las Normas Forales introducen una especificidad material para beneficiar a determinadas empresas es el territorio de régimen común. Síntoma de ello es que a la hora de analizar datos sobre el volumen de las empresas la Comisión sólo menciona datos de la Comunidad Europea en general y de España en particular, sin señalar nada sobre los TTHH de la CAPV. Estamos ante una posición sobre el marco de referencia que será reforzada por el TS en sus Sentencias de 2004 (especialmente en sentencia de 09/12/2004) y que no será hasta la importantísima Sentencia del TJCE de 11/19/2008 cuando se fije definitivamente el marco de referencia en el ente conformado por los TTHH y la CAPV.

1.1.4. El marco de referencia según el TS (Sentencia de 09/12/2004, RJ\2005\130) hoy ya rectificado.

Vamos a exponer lo manifestado por el TS en su importante Sentencia de 09/12/2004 (RJ\2005\130) dentro del marco de toda la problemática suscitada a raíz de las Normas Forales dictadas entre los años 1993 y 1996. Esta sentencia resuelve el recurso de casación interpuesto por las Diputaciones Forales de Bizkaia y Gipuzkoa así como por las JJGG de estos Territorios, además de resolver el recurso presentado por la Federación de Empresarios de La Rioja, ante la desestimación de los recursos originarios por parte del TSJPV<sup>42</sup>.

---

42. El TSJPV en su Sentencia núm. 757/1999 de 07/10/1999 (JT 1999\1989) parte del equilibrio entre la autonomía financiera (reforzada) de los Territorios Forales de la CAPV y su encaje dentro del ordenamiento jurídico estatal a través de una ley ordinaria (Ley del Concierto), en la que se establecen principios y criterios de armonización fiscal como la coordinación y la presión fiscal efectiva global equivalente, para desestimar el argumento de la parte recurrente relativo al incumplimiento de este segundo.

El Tribunal justifica que la normativa de una Comunidad Autónoma -o en este caso de un Territorio foral- pueda afectar más allá de su territorio y presuntamente perjudique a personas domiciliadas fiscalmente en otros territorios del Estado que desarrollen su actividad o parte de la misma en el territorio que dicta tal normativa, la cual es aplicable de acuerdo no al criterio de actividad sino al de residencia (así ocurre en el caso de las Normas Forales recurridas). Ahora bien, el tribunal se refiere a la medida que cumpliendo los requisitos antedichos faculta reducir la Base Imponible del IS hasta en un 99 por 100 (art. 26) y contempla en ella una afección desproporcionada para lograr la promoción económica del respectivo Territorio, ya que afecta de forma contundente sobre otro territorio que puede conllevar incluso la deslocalización de personas jurídicas del mismo -especialmente de los territorios limítrofes- hacia los TTHH del País Vasco, estableciéndose así un “instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un



Todos esos recursos son resueltos en una Sentencia que supone un cuestionamiento importante de la potestad tributaria de los Territorios Históricos de la CAPV. Y es que, a la hora de analizar los argumentos de las instituciones recurrentes vascas en relación a la naturaleza de las Normas Forales en materia tributaria –y concretamente de la Norma Foral reguladora de las reducciones en la Base Imponible del IS “(minivacaciones fiscales)” que constituye el origen de esta Sentencia–, este Tribunal señala que si bien “Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de estos (...). Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución (...) Y de otra, y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que (...) ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes” (FJ 3º)<sup>43</sup>.

Tras subrayar la salvaguarda de la autonomía financiera y la capacidad legislativa siempre y cuando no se afecte a la igualdad básica de los españoles, a diferencia del Tribunal a quo –el cual no entró a analizar la calificación de la medida fiscal como ayuda de estado de acuerdo al Derecho comunitario europeo–, el TS sí aborda esta cuestión partiendo de la aplicación directa de tal ordenamiento. Así el Tribunal analiza cada uno de los requisitos que el art. 87.1 TCE (actual art. 107.1 TFUE) señala para que podamos estar ante una ayuda estatal y en relación a la exigencia de que la medida provenga de un Estado miembro (o de fondos estatales), el tribunal indica que ello alcanza a los supuestos en los que la medida o ventaja fiscal es producida por un ente infraestatal.

---

efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos (...), sí consecuencias notorias en la posición competencial y en el sistema de asignación de recursos” (FJ 6º).

43. Desde el respeto a lo establecido por el TS no podemos más que cuestionar lo señalado. Y es que, las Normas Forales aun siendo normas reglamentarias provienen de las Juntas Generales de los TTHH, las cuales no pueden ser consideradas Corporaciones Locales al desarrollar su potestad tributaria porque en ese cometido no actúan como Administración Pública (STS de 09/12/2009, RJ 2010\2096). Estas Normas gozan de un contenido y un soporte constitucional y legislativo que las convierte desde un punto de vista material –que no formal- en Leyes tributarias, siendo por ello aplicable sobre las mismas el art. 31 CE.

Es sumamente interesante en este punto lo que expone el TS a la hora de analizar la selectividad de las medidas, ya que si bien por un lado rechaza la posibilidad de hablar de selectividad territorial al establecer que “el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos”; por otro lado concibe todo el territorio español como el marco de referencia donde observar la posible selectividad material de las medidas en cuestión, lo cual rectificará en su Sentencia de 02/06/2011 (RJ 2011\4953) fruto tanto de las citadas *Sentencia Azores* como de las Sentencias del TJCE de 11/09/2008 y del TSJPV de 22/12/2008.

Así a la hora de reafirmar la ilegalidad de las reducciones sobre la Base Imponible (art. 26 ya derogado en el momento de dictarse la Sentencia), si bien se determina la importancia de la autonomía financiera de las CCAA de régimen común y con mayor fuerza de los Territorios Forales por mor de la Disposición Adicional Primera del texto constitucional, a la hora de subrayar el equilibrio de ésta con la igualdad básica de todos los españoles contempla como marco de referencia en el que valorar la selectividad material de la normativa foral la totalidad del territorio del Estado. Se parte del reconocimiento de los regímenes forales para evitar pronunciarse globalmente sobre las medidas impugnadas ante el TSJPV pero a su vez no se concibe el territorio de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa como marco de referencia, sino que éste viene establecido en todo el Estado español. Una posición que en ningún caso se encontrará avalada por la jurisprudencia comunitaria, ya que a fecha de dictarse esta Sentencia el TJCE no se habrá pronunciado de forma clara sobre la selectividad territorial en general y en las medidas adoptadas por los Territorios Forales del Estado español en particular (no cabe aludir a las mencionadas Conclusiones del Abogado General SAGGIO que como bien sabemos se presentaron en el marco de una cuestión prejudicial planteada por el TSJPV que finalmente terminó por pérdida sobrevenida de objeto)<sup>44</sup>.

---

44. El propio Abogado General GEELHOED en sus Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 (Asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas) señala que “Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión –las modificaciones de los tipos impositivos nacionales adoptadas únicamente para una determinada región geográfica de un Estado miembro- en su jurisprudencia (...). Las Conclusiones del Abogado General SAGGIO se aproximaron a esta cuestión (...). Sin embargo, el Abogado General afirmó que se trataba de normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplicaban (apartado 38), y de esta forma, no formuló principios generales para analizar diferencias tributarias geográficamente limitadas”.

## **2. Breve estudio de medidas tributarias controvertidas del IS navarro desde la perspectiva de las ayudas de estado.**

Dentro de esta tercera parte del trabajo debemos destinar un apartado concreto a estudiar una figura contemplada en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que consideramos controvertida desde el punto de vista de las ayudas de estado. Medida que como vamos a comprobar busca la autofinanciación de las propias empresas. De esta forma, el estudio de la reducción sobre la Base Imponible del IS fruto de la aportación a una Reserva Especial para Inversiones, nos va a servir para establecer una de las principales conclusiones de este trabajo y que contradice lo expuesto por la Comisión Europea en Decisiones como las antes analizadas sobre el controvertido crédito fiscal del 45%: *si una “empresa” cumple los requisitos para verse beneficiada por una medida fiscal concreta no se encuentra en idéntica situación jurídica y fáctica con respecto a otra que no cumple tales requisitos y por ende, no cabe hablar de selectividad material alguna.*

### *2.1. La Reserva Especial para Inversiones: una reducción consolidada en la normativa navarra del IS.*

Como recordará el lector la conflictiva figura de la Reserva Especial para Inversiones (REI) es incorporada en la normativa navarra del IS mediante la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, y con posterioridad es eliminada en virtud del acuerdo político al cual llegarán los Gobiernos navarro y español en enero de 2001. Esta *paz fiscal* que de forma temporal y con el objetivo de ver disminuido el contencioso que ambos Gobiernos protagonizarán en los tribunales (judicialización de los regímenes del Concierto y Convenio Económicos) traerá consigo la eliminación de la reducción en cuestión, no evitará que ésta se recupere aunque eso sí, modificada con el objetivo de evitar que sea considerada una ayuda de estado. Pues bien, en la actualidad la regulación de la reducción (arts. 42-47 LFIS) exige, entre otros requisitos, que del beneficio contable obtenido en un ejercicio económico o periodo impositivo concreto se destinen al menos 50.000€ a la REI y esta cantidad se materialice en la adquisición de elementos

que constituyan activos fijos materiales, es decir, bienes afectos a la actividad económica en cuestión en el plazo máximo de dos años desde el cierre del citado ejercicio o periodo impositivo (art. 42.1 y 2). La citada adquisición se entenderá producida en el ejercicio económico en el que entre en funcionamiento el bien adquirido<sup>45</sup>.

Así hablamos de elementos constitutivos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias que además deberán ser nuevos, es decir, que no deberán haber sido previamente destinados a la actividad económica de “otra persona o entidad” –es decir, no podrán haber estado afectos a la actividad económica de una persona jurídica (IS) ni tampoco de una persona física (IRPF) – ni haber podido estarlo de acuerdo a su Plan General de Contabilidad aunque finalmente no lo hubiera sido (art. 43.1)<sup>46</sup>.

Es importante tener presente que los bienes adquiridos deberán permanecer durante un periodo mínimo de cinco años afectos a la actividad económica del sujeto pasivo, salvo cuando la vida útil de éste fuera menor, en cuyo caso bastará que dicha permanencia se produzca desde la adquisición hasta la finalización de dicha vida útil. Todo ello supone la imposibilidad de cesión o transmisión salvo “cuando concurren circunstancias excepcionales de carácter tecnológico o funcional” (art. 43.3). Finalmente en caso de que el bien adquirido fuera un vehículo, que éste no tribute al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte bien por no estar sujeto o bien por aun estándolo quedar exento de ello (art. 43.4).

Cumplidos todos los requisitos de naturaleza material –sin entrar en aquellos de carácter formal (art. 45)– el sujeto pasivo en cuestión podrá beneficiarse de una reducción sobre su Base Imponible tras aplicar la reducción relativa a las Bases Liquidables negativas de ejercicios anteriores (art. 40); reducción que será de hasta el 45% de la cantidad destinada –60% en el caso de las “pequeñas empresas” *ex art.*

---

45. A su vez los Fondos Propios de la Sociedad al cierre del ejercicio económico o periodo impositivo en el que se ha dotado a la REI con los beneficios contables obtenidos, deberán verse aumentados en el importe efectivamente aportado a esa Reserva. Este incremento deberá mantenerse durante un periodo de al mes tres años desde la finalización de dicho periodo, excepto si se produce una disminución de esos Fondos ocasionada por pérdidas contables. Tal Fondos no deberán incluir el resultado de cada uno de los ejercicios (art. 42.1).

46. Art. 43.2:

“(…) también se considerarán aptos para la materialización los bienes adquiridos en virtud de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 17 de esta Ley Foral. El no ejercicio de la opción de compra supondrá un incumplimiento, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 46, en la fecha de extinción o rescisión del contrato”.

50.1b)–, teniendo como límite el 40% de la Base Imponible tras haber realizado la citada reducción por Bases Liquidables negativas (art. 41).

La redacción actual de los preceptos dedicados a esta reducción se diferencia de la redacción originaria que dio lugar a la interposición de un recurso por parte del Estado -que como hemos apuntado, fue finalmente retirado ante la derogación de esta medida tras la *paz fiscal* alcanzada por los Gobiernos navarro y español-. Y es que, en la norma aprobada en 1993 se concretarán los periodos impositivos cuyos beneficios contables se tendrán en cuenta a la hora de destinar una parte de ellos a la reserva en cuestión. Así el periodo cuyos beneficios contables se tendrán en cuenta será el que comprende los ejercicios cerrados entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1997, debiendo alcanzar la REI en esta última fecha la cantidad mínima de diez millones de pesetas. A su vez las inversiones a realizar a partir de los citados beneficios contables deberán materializarse entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1995.

A la hora de fundamentar la no calificación de la reducción estudiada como ayudas de estado debemos centrarnos en la selectividad o mejor dicho, no selectividad de la misma. Y es que, por un lado y de acuerdo a todo lo expuesto sobre la *autonomía suficiente* de Navarra, no cabe hablar de selectividad en su vertiente regional o territorial por el hecho de que sólo puedan beneficiarse de la reducción aquellas Sociedades sujetas a la normativa navarra del IS de acuerdo a los puntos de conexión recogidos en el Convenio Económico, debido al triple grado de autonomía que ésta goza (institucional, procedimental y económico-financiera) y por otro lado, tampoco podemos hablar de selectividad material. Sobre esta última y concretamente cuando hablamos de selectividad material de facto, es importante incidir en que *toda medida tributaria beneficiosa para el sujeto pasivo exige el cumplimiento de unos requisitos por parte de éste para así poderse beneficiar de ella y justamente el cumplimiento de estas exigencias es lo que conlleva que ese sujeto pasivo se encuentre en una situación de hecho y de derecho distinta de la de aquel sujeto que no cumple los requisitos exigidos, aun estando ambos sujetos a la normativa navarra del IS en virtud de los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico*. La selectividad material de iure y de facto (y también la regional) se asienta sobre el principio de igualdad y ello exige tratar fiscalmente de forma igual las situaciones iguales y de forma desigual aquello que o es igual.

Así pues y en contra de lo mantenido por la Comisión Europea en Decisiones como las relativas a la deducción del 45% de las inversiones regulada por las Normas Forales de los TTHH de la CAPV antes analizadas, considerar que exigir unos requisitos para que un sujeto pasivo sujeto a la normativas navarra pueda beneficiarse de una reducción, deducción o bonificación constituye una medida selectiva por situar en posición de ventaja a unas “empresas” en detrimento de otras también sujetas a dicha normativa, nos llevaría a concluir que toda reducción, deducción o bonificación es selectiva por exigir unos requisitos para su aplicación. *Es justamente el cumplimiento de estos requisitos lo que conlleva que una “empresa” que los cumple no se encuentre en idéntica situación de iure y de facto que otra que no los cumple.*<sup>47</sup>

Hoy la reducción que estudiamos sólo exige una cantidad mínima de inversión en el periodo impositivo concreto y un plazo máximo de dos años para su materialización, a diferencia de lo exigido por la Ley Foral 12/1993, la cual apuntaba a un periodo concreto durante el cual destinar cantidades a la REI (de 01/01/1993 a 31/12/1997), la cantidad mínima de ésta en una fecha concreta (diez millones de pesetas a 31/12/1997) y el periodo concreto en el que materializarse las inversiones (de 01/01/1993 a 31/12/1995). Esta concreción y limitación suponía que muchas “empresas” p.ej. de reciente constitución no pudieran beneficiarse de la medida por no poder dotar la REI con hasta diez millones de pesetas en el citado periodo y/o por no poder realizar las inversiones correspondientes en el plazo de tiempo señalado. Así pues, esa regulación sí que podría constituir una medida selectiva de facto pero en la actualidad no cabe concluir que estemos ante ventaja alguna.

---

47. A este respecto debemos recordar la Sentencia del TJCE de 15/07/2004, *Caso España/Comisión* (Asunto C-501/01, TJCE 2004\204), en la que se analiza la deducción sobre la cuota íntegra del IS contemplada en la normativa española a partir de la aplicación de un porcentaje a las cantidades invertidas en la apertura de sucursales y/o filiales en el extranjero como instrumento exportador (antiguo art. 34 TRLIS). El TJCE considerará que tal deducción –hoy ya derogada y que tiene como sucesora a la deducción por actividades de exportación ex art. 37 TRLIS derogada para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011– constituye una medida selectiva por beneficiar a aquellas Sociedades que realicen las inversiones exigidas por el mismo. Una conclusión que entendemos equivocada, ya que no se encuentran en idéntica situación jurídica y de facto aquellas Sociedades que realizan las fuertes inversiones que la norma exige para poderse acoger a la deducción y aquellas otras que no las realizan.

El Tribunal “debería haber reconocido el carácter general de un incentivo fiscal abierto al conjunto de las empresas que lleven a cabo actividades de exportación (que podrán acogerse a la deducción si cumplen los requisitos). En lugar de ello, se atiende a los efectos que la medida (general) puede ocasionar sobre el comercio. Actuando de esta forma se corre el peligro de restringir indebidamente el poder tributario de los Estados miembros (...)”. Y es que, toda medida fiscal –como una deducción sobre la cuota o reducción sobre la Base Imponible– parte del cumplimiento de determinados requisitos y si se entiende que ello constituye una medida selectiva, difícilmente encontraremos una medida que no lo sea en nuestro ordenamiento (MORENO GONZÁLEZ, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 2006, pág. 848.).

Junto a todo lo anterior, es importante contemplar dentro del marco de la selectividad material de facto el problema que puede suponer desde el punto de vista de la legalidad de la medida que sólo puedan beneficiarse aquellas Sociedades sujetas a la normativa navarra del IS y no aquellas que aun llevando a cabo parte de su actividad económica en territorio navarro no pueden aplicar la citada reducción aun cumpliendo los citados requisitos de la LFIS, al no encontrarse sujetas a dicha normativa de acuerdo a los puntos de conexión que especifica la Ley del Convenio. Pues bien, ante esta situación problemática desde el punto de vista de la selectividad así como de la propia libertad de circulación –constitucionalmente reconocida y principio esencial sobre el que se asienta el Derecho comunitario europeo, tal y como lo pone de manifiesto la ya citada Sentencia del TJCE de 17/11/2009, *Caso Presidente del Consiglio dei Ministri contra Regione Sardegna* (Asunto C-169/08, TJCE 2009\351)<sup>48</sup>– es esencial partir de la *autonomía suficiente* de Navarra como ente infraestatal que goza de autonomía institucional, de procedimiento y económico-financiera, con lo que el marco de referencia en el que analizar la selectividad material es únicamente el territorio navarro. *Si en tal territorio actúan Sociedades sujetas y no sujetas a la LFIS y sólo las primeras pueden beneficiarse de la reducción aquí objeto de estudio, no podemos considerar que exista dentro del marco de referencia que es Navarra selectividad material de facto, ya que esa sujeción a la normativa navarra del IS parte de la tributación a la Hacienda Foral.*

Así pues, de acuerdo a los puntos de conexión que recoge la Ley del Convenio Económico reguladora de las relaciones financieras y tributarias entre Navarra y el Estado, estarán sujetas a la LFIS y podrán así beneficiarse de la reducción en cuestión aquellas Sociedades que tributen exclusivamente en Navarra o si desarrollando su actividad tanto en territorio navarro como en territorio de régimen común (se incluyen aquí los TTHH de la CAPV), tienen su domicilio fiscal en Navarra (excepto si hubieran realizado más del 75% de sus operaciones en el segundo de estos territorios)<sup>49</sup>. De esta

---

48. En esta resolución el TJCE indica que sin perjuicio de la “autonomía suficiente” de Cerdeña, la existencia de una exención sobre el impuesto que grava las escalas de aeronaves y embarcaciones que tocan puerto en Cerdeña, de la que sólo pueden beneficiarse las “empresas” domiciliadas en la Región, existe selectividad material y afectación a la libertad de circulación, al encontrarnos con “empresas” que llevando a cabo la misma actividad en el marco de referencia que es el territorio sardo, sólo las domiciliadas fiscalmente en el mismo pueden gozar de la exención fiscal.

49. Tributan exclusivamente a la Hacienda Foral y por lo tanto le corresponde a ésta la exacción del impuesto las Sociedades que tengan su domicilio fiscal en territorio navarro y su volumen de operaciones en este territorio y/o en territorio de régimen común en el ejercicio anterior no hubiera excedido de siete millones de euros, así como aquellas Sociedades que con independencia de su domicilio fiscal, operen únicamente en Navarra y su volumen de operaciones hubiera excedido de siete millones de euros (arts. 18 y 19.1 LCEN).

forma, el nada casual criterio utilizado por el legislador a la hora de determinar los puntos de conexión aplicables somete a la normativa navarra del IS a aquellas Sociedades con fuerte implantación en Navarra, ya sea por tener fijado en ésta su domicilio fiscal, ya sea por realizar gran parte de su actividad económica en la Comunidad Foral. Ello conlleva que ésta vea aplicada la LFIS y por lo tanto, también la reducción aquí analizada si cumple los requisitos para ello<sup>50</sup>.

#### IV. CONCLUSIONES

A partir de todo lo desarrollado a lo largo del presente trabajo, podemos resumir en forma de conclusiones las siguientes ideas:

- La armonización fiscal que las instituciones comunitarias europeas persiguen en el ámbito de la imposición directa se lleva a cabo a través de la normativa y jurisprudencia (comunitaria e interna) dictadas con respecto a las ayudas de estado. Este no es el objetivo de estas últimas pero sí son estas un instrumento que las citadas instituciones utilizan, siendo dicha *armonización fiscal no un objetivo en sí mismo, sino un medio en pro del mercado común* regido por el principio de libre competencia el cual sí es estrictamente el objetivo de la normativa y jurisprudencia sobre las ayudas de estado.
- Dentro de la selectividad como requisito para calificar una medida como ayuda de estado, debemos diferenciar aquella que es de carácter territorial y la que es de naturaleza material. Es aquí donde los Territorios Forales de Araba, Gipuzkoa, Bizkaia y Navarra adquieren importancia como entes infraestatales conformantes de un Estado miembro dotados de poder tributario. Un poder que les otorga, a partir del reconocimiento constitucional de los derechos históricos, una autonomía institucional, procedimental y económico-financiera que les dota a su vez de *autonomía suficiente* de acuerdo a lo manifestado el TJCE en su *Sentencia Azores*. *De esta forma, una medida fiscal por el mero hecho de ser aplicable sobre estos*

---

50. También debemos relacionar esta reducción con el concepto de ayudas *de minimis* que a lo largo de este trabajo hemos expuesto. Y es que, partiendo del tejido económico existente en Navarra donde las pequeñas y medianas empresas adquieren especial importancia, será habitual que aquellas que destinen cantidades a la REI lo hagan por debajo de los señalados 200.000€ durante los citados tres periodos impositivos.



*Territorios no puede ser considerada como selectiva desde un punto de vista territorial.*

- *El marco de referencia en el que analizar la selectividad material de una medida fiscal dictada por cualquiera de los tres Territorios Históricos de la CAPV, es el conformado por estos y el ente autonómico como tal y en el caso de Navarra el marco en el que analizar dicha selectividad ante una medida contemplada en una Ley Foral es la propia Comunidad Foral.*
- *Cualquier medida fiscal exige determinados requisitos y es justamente el cumplimiento de estos lo que conlleva que el sujeto pasivo que los cumple no se encuentre en la misma situación de hecho y de derecho que quien no lo hace.*
- *Los puntos de conexión que recogen las Leyes del Concierto y Convenio Económicos para poder aplicar la norma foral en cuestión con sus correspondientes medidas fiscales, parten de criterios objetivos que provienen de la mayor o menor presencia de la actividad económica de la Sociedad en cuestión en el Territorio Foral correspondiente.*
- *Ante el cuestionamiento del modelo westfaliano de Estado-nación, fruto de la imparable globalización económica y jurídica, cuya plasmación principal es el inevitable y positivo proceso de integración europea, las Regiones europeas deben adquirir mayor protagonismo en la UE del futuro. Ello constituye un reto y a su vez una oportunidad para los regímenes fiscales infraestatales en general y forales en particular.*

## V. BIBLIOGRAFÍA

ALLI ARANGUREN, J.C. *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2010.

ALONSO MURILLO, F. *Derecho europeo de la competencia. Antitrust e intervenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

ARANBURU URTASUN, M. *Provincias Exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005.

CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A.: “Las Ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, en *Crónica Tributaria*, núm. 115/2005.

DE LA HUCHA CELADOR, F. “Hacienda autonómica y hecho diferencial de Vasconia” en *Estado Autonómico y Hecho Diferencial*, Eusko Ikaskuntza, Donostia, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R. “El régimen de Concierto o Convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”, en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008.

GARCÍA DE PABLOS, J.F. “Las ayudas fiscales de los Territorios Forales vascos a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en *Contabilidad y Tributación*, núm. 344, 2011, págs. 187-206.

GARCÍA NOVOA, C. “La Sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas”, en *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 15, Nº 1, 2006.

GARCÍA ROS, J.J. “De cuestiones prejudiciales y Concierto Económico”, en *Boletín Academia Vasca de Derecho, JADO*, núm. 8, 2005, págs. 5-30.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “El régimen jurídico de las ayudas de estado y las normas de naturaleza tributaria”, en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2006, págs. 745-756.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. “Armonización concertada y poder tributario foral” en *Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública/Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, 2014.

MERINO JARA, I. “Ayudas de Estado y poder tributario foral”, en *Hacienda de Canaria*, núm. 27, 2009, págs. 103-124.

MORENO GONZÁLEZ, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 2006.

NIETO MONTERO, J.J. “La normativa tributaria foral vasca y la recepción de la sentencia Azores: crónica de un final anunciado. A propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008”, en *Dereito* Vol. 17, núm. 1, Universidade de Santiago de Compostela, págs. 175-204.

PÉREZ BERNABEU, B. La aplicación de la política de ayudas de estado a Gibraltar, Universidad de Alicante. Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, 2013.

ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

RÚIZ GARIJO, M. “Un nuevo capítulo de las vacaciones fiscales en los Territorios Históricos del País Vasco: las dificultades procedimentales para la recuperación de las ayudas concedidas y declaradas ilegales en virtud del Derecho Comunitario”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 324, enero 2012.

URREA CORRES, M. “Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del Caso Azores y su aplicación a la Haciendas Forales vascas (comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, AS. C-88/03)”, en *Revista electrónica de estudios internacionales*, núm. 14, 2007.