

Las ayudas de Estado y el Concierto Económico

Comentario a las SSTs de 3 y 17 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004

ISAAC MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco

Es probable que la *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (LCEur 1998, 3918) (DO C 384 de 10.12.1998, pg. 3) no haya supuesto un cambio en la práctica decisoria de la Comisión relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en los artículos 87 y 88 TCE (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695)¹, pero no se puede negar que en los últimos años son más frecuentes las Decisiones de la Comisión que examinan las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros desde la óptica del régimen de «ayudas estatales», examen del que en bastantes ocasiones no salen bien paradas². España no está al margen de esta dinámica puesto que en bastantes ocasiones

1. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 2002 (TJCE 2002, 304), asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y T-272/99, Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión, apartado 79, Rec. 2002, pg. II-4217.
2. Cfr., entre otras, Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 (LCEur 2005, 170) relativa al régimen de ayudas ejecutado por el Reino Unido a favor de sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos impositivos reducidos (DO L 29 de 2.2.2005, pg. 24); Decisión de la Comisión de 24 de junio de 2003 (LCEur 2004, 187), relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en forma de un régimen de *ruling* fiscal aplicable a las US Foreign Sales Corporations (Sociedades de venta estadounidense), (DO L 23 de 28.01.2004, pg. 14); Decisión de la Comisión de 17 de febrero de 2003 (LCEur 2003, 2601), relativa al régimen de ayudas –Beneficios en el extranjero– ejecutado por Irlanda (DO L 204 de 13.08.2003, pg. 51); Decisión de la Comisión de 17 de febrero de 2003 (LCEur 2003, 2149), relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos a favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180 de 18.07.2003, pg. 52); Decisión de la Comisión, de 5 de septiembre de 2002 (LCEur 2003, 2131), relativa al régimen de ayudas que Alemania ha ejecutado a favor de los centros de control y coordinación (DO L 177 de 16.07.2003, pg. 17); Decisión de la Comisión de 16 de octubre de 2002 (LCEur 2003, 2103), relativa al régimen de ayudas estatales –Centros de Coordinación– ejecutado por Luxemburgo (DO L 170 de 09.07.2003, pg. 28); Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003 (LCEur 2003, 3467), relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica a favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, pg. 25). Ello ha despertado, como es natural, el interés de la doctrina. Vide, entre otros, F. FICHERA, «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario», *Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, Milano, núm. 1, 1998, pg. 84 y ss. P. LAROMA JEZZI, «Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali», *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, núm. 1, 2004, pg. 91 y ss. P. RUSSO, «Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale», *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, núm. 1, 2004 pg. 225 y ss.; E. NUZZO, «Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE», *Rassegna tributaria*, núm. 5, 1998, pg. 1211 y ss.; F. ROCCATAGLIATA y S. MEDICE, «Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali», *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, núm. 3/4 1998, pg. 619 y ss.; J. WOUTERS y B. VAN HEES, «Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques», *Cah.dr.eu*, núm. 5/6, 2001, pg. 647 y ss.; A. C. DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003 y «Aides d'État. Code de conduite et concurrente fiscale dans l'Union européenne: les centres d'affaires comme cibles», *Rev. int. droit. econ.*, núm. 1, 2004, pg. 25 y ss. La declaración de incompatibilidad con el mercado común lleva aparejada, la mayoría de las veces, la obligación por parte del Estado miembro de obtener de sus beneficiarios la recuperación de las «ayudas estatales», Vide D. BORDE y P. KIRCH, «La restitution des aides d'État (Le point de vue français)», *Rev. trim.dr.eu*, núm.3, 1993, pg. 477 y ss. I. CROIZIER, *L'offen-*

las medidas fiscales aprobadas, sobre todo las que tienen que ver con la tributación de las sociedades, son similares a las que se aprueban en otros Estados miembros de la Unión Europea³. Si el grado de armonización fuera mayor, muchos de los problemas

sive de la CEE contre les aides nationales: la récupération des aides nationales octroyées en violation du traité CEE, Rennes, 1993; M. KARPENSCHIEF, «La récupération des aides nationales versées en violation du droit Communautaire à l'aune du règlement núm. 659/1999: du mythe à la réalité?», *Rev. trim.-dr.eu*, núm. 3, 2001, pg. 37 y ss.; S. MORSON, La récupération des aides octroyées par les Etats en violation du Traité CEE, *Rev. trim. dr. eu*, 1990, pg. 409 y ss.; J. J. NOGUEIRA DE ALMEIDA, **A restituição das ajudas de estado concedidas em violação do direito comunitario**, Coimbra, 1997; A. TERRASI, «Aitu di statu: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi», *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, núm. 5, 2002, pg. 1081 y ss. La recuperación de las ayudas, en ocasiones, no es posible, por aplicación del principio de confianza legítima, Vide, S. CALMES, **Du principe de la protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français**, Paris, 2001.

3. Cfr., entre otras, Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002 (LCEur 2003, 1174), relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes (DO L 111 de 06.05.2003, pg. 24); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001 (LCEur 2002, 2969), relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en la Comunidad Autónoma de Navarra (DO L 314 de 18.11.2002, pg. 17); Decisión de la Comisión, de 22 de agosto de 2002 (LCEur 2003, 264), relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los «centros de coordinación de Vizcaya» (DO L 31 de 06.02.2003, pg. 26); Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 (LCEur 2002, 2695) relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO L 279 de 17.10.2002); Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 (LCEur 2003, 336), relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO L 40 de 14.02.2003, pg. 11); Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 (LCEur 2003, 750), relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 a favor de algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO L 77 de 24.03.2003, pg. 1); Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 (LCEur 2003, 111), relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 a favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (DO L 17 de 22.01.2003, pg. 20); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001 (LCEur 2001, 2968), relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Álava (DO L 314 de 18.11.2002, pg. 1); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2002 (LCEur 2002, 2970), relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 314 de 18.11.2002, pg. 26); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001 (LCEur 2001, 2800), relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 296 de 30.10.2002, pg. 1); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001 (LCEur 2003, 110), relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (DO L 17 de 22.01.2003, pg. 1); Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001 (LCEur 2002, 1834), relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO L 174 de 04.07.2002, pg. 31). Nuestra doctrina también ha estudiado con detenimiento la materia, Vide, entre otros, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, «Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, pg. 35 y ss.; A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «El concepto de ayudas de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, pgs. 81 y ss.; G. NÚÑEZ PÉREZ, «Ayudas de Estado y Código Comunitario de conducta fiscal», *Derecho y Opinión*, núm. 6, 1998, pg. 343 y ss.; M. P. ALGUACH MARI, «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado», *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 14, 2003; M. PASCUAL GONZÁLEZ, **Las ayudas de estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen económico y fiscal de Canarias**, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, Las Palmas de Gran Canaria, 2003; R. M. CÁRDENAS ORTIZ, **Aspectos financiero, administrativo y jurisdiccional de las ayudas de estado en la Unión Europea**, Comares, Granada, 2003; J. R. FERNÁNDEZ TORRES, «La recuperación de las ayudas de Estado, una exigencia de difícil cumplimiento», *Estudios de Derecho público económico, Libro homenaje a Sebastián Martín-Retortillo*, Civitas, Madrid, 2003, pg. 789 y ss.; M. I. LINARES GIL, «La devolución de las ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario Europeo»; *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, pg. 50 y ss.; J. W. RODRÍGUEZ CUREL, «Principios generales del derecho y recuperación de ayudas de estado ilegales. En especial la confianza legítima», *GJ*, núm. 209, 2000, pg. 32 y ss. La jurisprudencia comunitaria referida a España es muy interesante, Vide SSTPI de 6 de marzo de 2002 (TJCE 2002, 93), Ramondín, As. T-92/200 y T-103/2000, 6 de marzo de 2002 (TJCE 2002, 92), Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, As. T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, 23 de octubre de 2002 (TJCE 2002, 305), Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, As. T-346/1999, T-347/1999 y T-348/1999, 23 de octubre de 2002 (TJCE 2002, 304), Diputación Foral de Guipúzcoa y otros/Comisión, As. T-269/1999, T-271/1999 y T-272/1999 y SSTJCE de 11 de noviembre de 2004 (TJCE 2004, 326), As. C-183/2002 P y C-187/2002

se solucionarían, pero la armonización de la imposición directa en el marco de la Unión Europea es casi inexistente. Los avances en materia de fiscalidad son muy difíciles de conseguir debido a que las decisiones del Consejo sobre esta materia continúan requiriendo de la unanimidad. En general, la actividad normativa de la Unión Europea se plasma muy lentamente en resultados concretos, y la materia fiscal no es una excepción.

La preservación de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común convierte en necesaria la existencia a nivel comunitario de una regulación que verse sobre las ayudas otorgadas por los Estados cuyo principio general es su incompatibilidad con el mercado común. Este principio está formulado en el artículo 87.1 del TUE en los términos siguientes: «Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». No obstante, este principio no tiene carácter absoluto, pues la prohibición de la ayuda estatal está supeditada a la concurrencia de tres circunstancias: afectación al intercambio comercial entre los Estados miembros, falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia⁴ y favorecimiento de determinadas empresas o producciones⁵. El término Estado del artículo 87.1 debe interpretarse como comprensivo de las subdivisiones territoriales y de todas las autoridades públicas del mismo⁶. La ayuda puede consistir, en principio, en cualquier medida de carácter financiero, con tal que suponga una ventaja o beneficio para su destinatario, con independencia tanto de la forma⁷ que adopte como de la finalidad perseguida⁸.

P, Daewoo Electronics Manufacturing España/Comisión, y de 11 de noviembre de 2004 (TJCE 2004, 327), As. C-186/2002 P y C-188/2002 P, Ramondín y Ramondín Cápsulas, Comisión.

4. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2004 (TJCE 2004, 331), España/Comisión, As. 73/03, aún no publicada en la Recopilación, apartado 125, asegura que «el concepto de ventaja concedida a los beneficiarios de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695), apartado 1, se establece por comparación con otras empresas del mismo Estado miembro y no con empresas de otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. pg. 709, apartados 36 a 39)».
5. Aunque la propia jurisprudencia comunitaria recuerde que la especificidad o selectividad de una medida constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado, la propia jurisprudencia, ha precisado que incluso intervenciones que, a primera vista, son aplicables a la generalidad de las empresas pueden caracterizarse por una cierta selectividad y, por consiguiente, ser consideradas como medidas destinadas a favorecer determinadas empresas o producciones. Así sucede, en particular, cuando la Administración que debe aplicar la norma general disponga de una facultad discrecional en lo que respecta a la aplicación del acto (A. L. CALVO CARAVACA y J. CARRASCOSA GONZÁLEZ, *Mercado único y libro competencia en la Unión Europea*, Colex, Madrid, 2003, pg. 781).
6. Las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del art. 87, apartado, del Tratado (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695), si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (STPI de 6 de marzo de 2002 [TJCE 2002, 92], Diputación Foral de Alava y otros/Comisión, As. T-127/1999, T-129/1999 y T-148/1999, apartados 140 a 143).
7. Lo que interesa «no son las características formales de la ayuda, sino las consecuencias y efectos que de ella se siguen» (CASADO OLLERO, G., «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», *HPE*, núm. 96, 1985, pg. 369).
8. En el apartado 16 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2004 (TJCE 2004, 331), España/Comisión, As. 73/03 (aún no publicada en la Recopilación) no atiende la alegación de las autoridades españolas de que los beneficios fiscales en la transmisión de explotaciones agrarias previstos en la Ley de 1995 tienen por objeto remediar la insuficiente dimensión superficial de las explotaciones agrarias pues «las ayudas de Estado no se caracterizan por sus causas o objetivos, sino que se definen en función de sus efectos (véase en particular, la sentencia de 15 de julio de 2004 [TJCE 2004, 204], España/Comisión, C-501/00, aún no publicada en la Recopilación, apartado 125). Por consiguiente, la circunstancia de que esta medida tenga un objetivo de política comercial o indus-

Sin duda, el objetivo prioritario del Tratado, más que establecer anticipadamente una prohibición rígida de determinadas categorías de ayudas, consiste en posibilitar el control permanente y la progresiva reglamentación, y por ello, la Comisión aparece investida de amplios poderes de investigación sobre el régimen de ayudas de los Estados, poderes que se traducen en un control permanente a través de una serie de procedimientos de actuación en los que los propios Estados deben colaborar activamente⁹. En particular con respecto a las ayudas proyectadas el artículo 88.3 del Tratado dispone que «la Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones». Los Estados miembros, por tanto, están obligados a informar a la Comisión antes de su puesta en práctica sobre todos los proyectos orientados a establecer nuevas ayudas o a modificar las existentes¹⁰. El plazo que la Comisión tiene para reflexionar sobre la compatibilidad con el mercado común de las medidas proyectadas por los Estados no ha sido especificado en el Tratado, pues el artículo 88 únicamente hace referencia a que la información se lleve a cabo con la suficiente antelación. Ello no obstante, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 1973 (Lorenz, As. 120/1973, Rec. pg. 1471) consideró que dos meses era un plazo razonable¹¹. Las medidas proyectadas solamente podrán ejecutarse por los Estados cuando haya transcurrido el plazo indicado, siempre que la Comisión no se manifieste contraria a las mismas, considerándose desde entonces existentes a los efectos del artículo 88.1 del Tratado.

Los Territorios Históricos aprobaron las correspondiente Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades –Norma (Guipúzcoa) 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), Norma (Vizcaya) 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402) y Norma (Álava) 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381)– y al cabo del tiempo algunos de sus preceptos han sido anulados. En ese sentido, la STS de 3 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7790), desestimó el recurso interpuesto contra la STSJ del País Vasco de 7 de octubre de 1999 (JT 1999, 1988) que había anulado el artículo 26 de cada una de las Normas Forales (equivalente al artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre [RCL 1993, 3600], de medidas fiscales de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo), que contempla reducciones en la base imponible para empresas de nueva creación, con el siguiente razonamiento

«En lo que hace a la cuestión de fondo, más en concreto, a la vulneración que las Normas impugnadas suponen de la Ley 12/81 de 13 de mayo (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377) del Concierto Económico y de la Constitución (RCL 1978, 2836) que la sentencia impugnada sostiene y los recurrentes niegan, cabe decir:

1) Que sobre problemas sustancialmente análogos al aquí debatido se ha pro-

trial, como la concentración de tierras agrícolas, no basta para impedir calificarla de “ayuda” en el sentido del artículo 87, apartado 1».

9. FERNÁNDEZ FARRERES.–G. «El control de las ayudas financieras nacionales», *Tratado de Derecho Comunitario Europeo* (dir. por E. GARCÍA DE ENTERRÍA, J. GONZÁLEZ CAMPOS y S. MUÑOZ MACHADO, t. II, Civitas, Madrid, 1986, pg. 636).
10. La notificación debe realizarse tanto si la ayuda es admisible de pleno derecho como si tan sólo es autorizable (A. L. CALVO CARAVACA y J. CARRASCOSA GONZÁLEZ, *Mercado único y libre competencia en la Unión Europea*, ob. cit. pg. 798).
11. Éste es también el plazo previsto en el *Reglamento CE núm. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999* (LCEur 1999, 755), por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 (actual 88) del Tratado CE (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695) (DO L 83 de 27 de marzo de 1999), que entró en vigor el 17 de abril de 1999.

nunciado ya este Tribunal Supremo en sus sentencias de 7-2-1998 (RJ 1998, 1111) en la apelación número 12703/91; en la de 13-10-1998 (RJ 1998, 7912) en el recurso de apelación número 7484/90 y 22-01-2000 (RJ 2000, 2778) en el recurso de apelación número 2580/95.

2) En la sentencia de 7 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1111) se afirmaba: “se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla (Ley del Concerto) de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concerto Económico (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377), que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco”.

En la de 13-10-1998 (RJ 1998, 7912) se declaraba: “Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias las que han declarado discriminatorias las normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alternando el juego de la libre competencia entre ellas”.

La sentencia de 22-01-2000 (RJ 2000, 2778) se recoge en su fundamento quinto: “La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas en el fundamento que precede se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger.

Ocurre que, en las aludidas Normas Forales, los incentivos fiscales previstos, en muchos aspectos de menor importancia incluso que los establecidos en el art. 9 del Decreto Foral Normativo de la Diputación alavesa 43/1991, de 29 de enero (LPV 1991, 54), aquí objeto de impugnación (se referían a deducciones o créditos fiscales del 20% del importe de las inversiones aplicables sobre la cuota a pagar en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas y a una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del 95%), dieron lugar a la iniciación, por la Comisión de la Comunidad Económica Europea (Comunidad Europea después de Maastricht), del procedimiento previsto en el apartado 2 del art. 93 del Tratado CE (LCEur 1986, 8) a efectos de determinar si las Normas referidas establecían un sistema de ayudas contrario a la proscripción de las medidas falseadoras de la competencia prevenida en el art. 92.1 del propio Tratado, procedimiento éste que dio lugar, a su vez, a la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993 (LCEur 1993, 1653) (DOL, 134, de 3 de junio), emitida en el sentido de que el referido sistema vulneraba el art. 52 del Tratado, relativo a la libertad de establecimiento.

La adopción de esta Decisión determinó se incluyera, en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515), una Disposición Adicional –la 8ª– con el siguiente tenor: Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español: Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o

Navarra en el que operan, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Resulta claro que esta realidad –la Decisión comunitaria de referencia y la necesidad de adoptar la solución legislativa acabada de transcribir– demuestra, con referencia a unos incentivos fiscales de menor calado que los aquí analizados y conforme se concluyó en las sentencias anteriormente mencionadas, la existencia de una auténtica discriminación entre las empresas establecidas en el Territorio de que aquí se trata y las de los demás Estados de la Comunidad Europea y del resto de España, con la agravante de que estas últimas no podían acogerse al reembolso prevenido en la Disposición Adicional de referencia, en contraposición a las que tenían su domicilio fiscal en otros Estados de la Unión Europea, como constató el acuse de recibo de dicha Disposición, cursado por la Comisión, merced al cual se tuvo por resuelto el caso en punto a la discriminación hasta ese momento existente entre las empresas con domicilio fiscal en otros Estados europeos de la Unión y las emplazadas en alguno de los Territorios Históricos del País Vasco.

Fue, precisamente, la necesidad de esta solución legislativa la que, al resolver el problema suscitado por la Comisión Europea, puso de relieve las discriminaciones antes mencionadas. El hecho de que, una vez adoptada la medida, los incentivos fiscales no tuvieran ya la consideración de ‘ayuda’ atentatoria a la libre competencia y libertad de establecimiento en Derecho Comunitario, que es una de las libertades básicas cuya salvaguarda constituye su razón de ser, no puede utilizarse, obviamente, como argumento demostrativo de que se trataba de incentivos carentes de fuerza discriminatoria, sino precisamente de todo lo contrario. Téngase presente que, aun cuando no se altere el sistema de distribución de competencias diseñado por la Constitución (RCL 1978, 2836) –y cabría añadir, en el caso aquí analizado, por la Ley del Concierto (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377)–, es al Estado al que, en último término, incumbe, ‘ex’ art. 93 de la misma, garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Adhesión a España de las Comunidades Europeas y asegurar la efectividad y primacía, sobre cualquier Ordenamiento, del Derecho Comunitario, sin perjuicio de la obligación de observancia, con preferencia a cualquier disposición propia, que pesa, asimismo y de modo directo, sobre Entidades o Comunidades Autónomas cualesquiera que sea la amplitud de sus competencias.

El motivo, pues, con referencia al precepto mencionado, debe ser estimado”.

3) Por su parte la sentencia de 25-4-2002 del Tribunal Constitucional, 96/2002 (RTC 2002, 96), al enjuiciar la constitucionalidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre no modifica la doctrina anterior.

4) El Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea al resolver las impugnaciones contra las Decisiones de la Comisión, cuyo origen son los actos anulados por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23-10-2002 (TJCE 2002, 305) asuntos T-346/99, T-347/99 y T-348/99, T-269/99, T-271/99 y T-272/99 ha desestimado los recursos contra aquellas Decisiones cuyo contenido fue, en unos casos iniciar los procedimientos para calificar como “ayudas” los acuerdos recurridos, y en otro, 6 de marzo de 2002 (TJCE 2002, 94), asuntos T-92/00 y T-103/00, la naturaleza contraria a las normas comunitarias de los precitados actos.

5) Es verdad que sobre las Normas Forales objeto de este proceso no ha recaído pronunciamiento jurisdiccional (al menos no lo conocemos, y, tampoco ha sido alegado por las partes); sin embargo sí ha recaído una Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 que declara dichas normas contrarias al Derecho Comunitario, exigiendo al Estado Español, lisa y categóricamente su supresión. Quizá a ello se deba la derogación de estas Normas Forales por las Normas Forales 24/1996, de 5 de julio (LPV 1996, 381), 7/1996, de 4 de julio (LPV 1996, 348), y 3/1996, de 26 de junio (LPV 1996, 347, 402) en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, lo que significa un reconocimiento paladino de su contradicción con las Normas Comunitarias.

6) La precedente argumentación deja sin valor dialéctico, a efectos de justificar la legalidad de las normas recurridas, la alegación sobre la similitud de las Normas impugnadas con el artículo segundo de la Ley Estatal 22/93 (RCL 1993, 3600).

En cualquier caso, no es ocioso recordar que tales alegaciones no se plantearon en la instancia por lo que constituyen una cuestión nueva que no puede ser decidida en casación.

Tampoco puede ignorarse que no es sostenible la conformidad a derecho de una norma por su semejanza a otra cuya legalidad no ha sido planteada en vía jurisdiccional.

La incompatibilidad de las Normas Recurridas con el Derecho Comunitario, conclusión que se infiere de lo antes razonado, comporta su ilegalidad».

Esta sentencia se limita, a fin de cuentas, a reseñar los pronunciamientos de diversos tribunales¹². La solución requería una argumentación más detallada, más ceñida al concreto caso enjuiciado. Nos hallamos ante una nueva sentencia de la que no se puede extraer un criterio material de carácter general que sirva para orientar a las instituciones forales para ejercer sus competencias tributarias en el futuro¹³.

La STS de 17 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7841), por su parte, estimó el recurso de casación interpuesto contra la STSJ del País Vasco de 5 de marzo de 1999 (JT 1999, 540), y anuló la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre (LPV 1997, 589), por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998, que establece un crédito fiscal consistente en una reducción del 45% de la cuota a pagar en concepto de Impuesto sobre Sociedades, calculado sobre las inversiones en activos fijos materiales nuevos

12. Por lo demás, bastante controvertidos, E. SIMÓN AGOSTA, «Inconstitucionalidad de los beneficios fiscales otorgados por las instituciones forales del País Vasco», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, 1998, pgs. 7 y ss.; A. M. CUBERO TRUYO y A. J. SÁNCHEZ PINO, «Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la STS de 7 de febrero de 1998 [RJ 1998, 1111], anulando beneficios fiscales de Vizcaya», *Quincena Fiscal*, núm. 4/1999, pg. 89 y ss. (BIB 1999, 147); A. M. CUBERO TRUYO, A. M., «La línea jurisprudencial restrictiva de los beneficios fiscales en la normativa foral (El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se incorpora a la tesis del Supremo», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 173, 1999, pgs. 65 y ss.; M. NÚÑEZ GRANÓN, «Discriminaciones tributarias por residencia: los territorios forales (Comentario a la STS de 7 de febrero de 1998)», *Palau 14*, núm. 31, 1998, pg. 179 y ss.; C. CHECA GONZÁLEZ, «El reprochable exceso de jurisdicción de la STC 96/2002, de 25 de abril», *Nueva Fiscalidad*, número 3, 2002, pg. 9 y ss. R. FALCÓN Y TELLA, «Los errores y paradojas de la STC 25 abril 2002 (RTC 2002, 96) (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de al doctrina anterior», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2002, pgs. 5 y ss. (BIB 2002, 763); M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado», *Información Fiscal*, núm. 55, 2003, pg. 85 y ss.

13. Vide, M. VILLARÍN LAGOS, «Análisis de las Sentencias del Tribunal Supremo sobre Normativa Tributaria Foral», *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 2, 2000, pg. 135 y ss.

que excedan de 2.500 millones de pesetas. Considerando que el problema enjuiciado es similar al resuelto en la Sentencia de 3 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7790) tras copiar los argumentos recién reseñados, añade

«Más recientemente se ha pronunciado, y en el mismo sentido, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea resolviendo definitivamente el problema planteado, en sus sentencias de fecha 11 de noviembre de 2004 recaídas en los asuntos acumulados, de un lado –C-183/02 P y C-187/02 (TJCE 2004, 326) P, y de otro, C-186/02 P y C-188/02 P (TJCE 2004, 327), al desestimar los recursos de casación interpuestos contra las sentencias citadas del Tribunal de Primera Instancia.

A la vista de estos precedentes es evidente que también la norma cuestionada adolece de idénticos defectos, lo que obliga a reiterar la doctrina por nosotros mantenida y asumir la que definitivamente han proclamado los órganos jurisdiccionales comunitarios».

La Constitución (RCL 1978, 2836) ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. El reconocimiento expreso de los derechos históricos en materia tributaria, y asimismo, su actualización¹⁴, se produce a través del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (RCL 1979, 2383), cuyo artículo 41, dispone: «1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. 2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a los que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley».

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (RCL 2002, 1345, 1519)¹⁵.

14. De todo eso, la STC 255/2004, de 22 de diciembre de 2004 (RTC 2004, 255) extrae dos corolarios: «el primero de ellos es que cada territorio histórico o provincia integrante de la Comunidad Autónoma del País Vasco conserva su propio sistema tributario, siendo éstos y no la Comunidad Autónoma –conforme al art. 41 del Estatuto de la Comunidad Autónoma del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10)– los que tienen competencias en materia tributaria; la segunda de las consecuencias es que el mantenimiento, establecimiento o regulación del sistema tributario por cada Diputación Foral debe hacerse, no sólo atendiendo a la estructura del sistema impositivo estatal, sino también con atención a las normas incluidas en el concierto.

Las consecuencias que derivan del primer corolario es que las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos, a quienes corresponde «[l]a exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos» (art. 2.2 de la Ley 12/1981 [RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377]). Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y, en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE [RCL 1978, 2836] y 35.1 LOTC [RCL 1979, 2383]).».

15. Vide *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco* (COORD. IÑAKI ALONSO ARCE), Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

Las competencias exclusivas del Estado se han ido reduciendo progresivamente¹⁶. Las competencias exclusivas han quedado reducidas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5 del Concierto a las dos siguientes: primera, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y segunda, la alta inspección de la aplicación del Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación. Como señala su Exposición de Motivos los principios que rigen el vigente Concierto son coincidentes con su antecedente. El artículo 2 del actual reproduce, prácticamente, el artículo 3 del anterior. La única novedad es el párrafo segundo del artículo 2.5^o, de manera que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, está sometido a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, y, «en particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas». Lo que se pretende con esta disposición, al margen de reiterar el sometimiento a las normas comunitarias del sistema tributario de los territorios históricos, es dejar claro que, en su caso, quienes responden de la devolución que deba llevarse a cabo por incumplimiento de tales normas serán los territorios forales. Este nuevo párrafo saca a la luz una cuestión muy controvertida cual es la influencia de las normas comunitarias, particularmente, el régimen de «ayudas estatales», sobre los sistemas tributarios forales¹⁷.

Precisamente, uno de los aspectos más polémicos durante la tramitación del presente Concierto ha sido el relativo a los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico¹⁸. Es muy oportuna la mención a la creación de mecanismos de coordinación entre el Estado y el País Vasco. El vigente convenio reproduce lo dispuesto en el artículo 5, apartado 2^o, último párrafo del Concierto derogado¹⁹.

La influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas es evidente²⁰, es más, constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias,

16. Vide DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El Concierto Económico con el País Vasco. Cuestiones básicas en la imposición directa», *CREDF* núm. 118, 2003, pg. 212-213 (BIB 2003, 637).

17. Vide I. ZUBIRI, *El sistema de concierto económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000, pg. 191 y ss.

18. Vide *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco* (coord. Iñaki ALONSO ARCE), Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

19. Vide X. EZEIZABARRENA, *Los derechos históricos de Euzkadi y Navarra ante el Derecho Comunitario*, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastián, 2003, pg. 34 y ss.

20. Vide, por todos, R. CALVO ORTEGA, «Deslocalización empresarial y exenciones tributarias», *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2004 y «Ley de subvenciones y deslocalización de empresas», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2005 (BIB 2005, 159).

fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia. Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al derecho comunitario, de manera que no será extraño que algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él. Por lo más, a veces, los Estados miembros actúan como si desconocieran que la supresión de las ayudas implica su reembolso, con arreglo a los mecanismos previstos en la legislación interna de cada Estado miembro.

No sólo las normas fiscales estatales, en sentido estricto, pueden incidir sobre las normas comunitarias, también pueden hacerlo las provenientes de otros titulares del poder tributario. Si bien el Tratado de la Unión Europea no concreta sobre quién recae la ejecución del derecho comunitario, ni tampoco cuál es el procedimiento para llevarlo a cabo, poco a poco se ha ido produciendo la decantación del denominado principio de autonomía institucional y procedimental por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a tenor del cual cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del derecho comunitario, la cuestión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Esa doctrina, traducida al problema de las ayudas incompatibles con el derecho comunitario, viene a significar que la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente se llevará a cabo con arreglo a las disposiciones del Estado miembro que resulten pertinentes. En todo caso, se ha dicho innumerables veces por la jurisprudencia comunitaria, los Estados no pueden escudarse en disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del derecho comunitario. Ello no excluye, obviamente, más bien lo contrario, exige, en virtud de la regla que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, colaborar de buena fe con el fin de superar las dificultades dentro del pleno respeto de las disposiciones del Tratado.

Los órganos jurisdiccionales nacionales «son competentes para interpretar y aplicar el concepto de ayuda, al que se refiere el art. 92 (actual 88), a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo previsto en el apartado 3 del art. 93 debe o no debe someterse a dicho procedimiento» (STJCE de 21 de noviembre de 1991 [TJCE 1991, 300], *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, Rec. pg. I-5505, apartado 14). Justamente eso es lo que ha hecho la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005, 130), que, con el fin de determinar si determinadas medidas de carácter foral instauradas sin tener en cuenta el procedimiento de examen preliminar establecido por el apartado 3 del art. 88, debían o no estar sujeta a él, se ha visto obligado a interpretar el concepto de ayuda, contemplado en el artículo 87 del Tratado (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695), proceder que es plenamente admisible (cfr., entre otras, SSTJCE de 22 de marzo de 1977, *Steinike y Weinlig*, 78/76, Rec. pag. 595, apartado 14, y de 30 de noviembre de 1993 (TJCE 1993, 185), *Kirsammer-Hack*, C-189/91, Rec. pag. I-6185, apartado

14). En este sentido, y con objeto de aclarar las dudas en cuanto a la calificación jurídica de ayuda de Estado de las medidas de que se trate, el órgano jurisdiccional puede solicitar aclaraciones a la Comisión sobre este extremo, posibilidad prevista en la *Comunicación de 23 de noviembre de 1995* (LCEur 1995, 2940) *relativa a la cooperación entre la Comisión y los órganos jurisdiccionales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado* (DO C 312, pg. 8). No nos consta que el Tribunal Supremo solicitara tales aclaraciones a la Comisión; en todo caso, a ello no estaba obligado. Tampoco estaba obligado, aunque quizás hubiera sido oportuno, plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia (STJCE de 11 de julio de 1996 (TJCE 1996, 128), SFEI e.a, C-39/94, Rec. pg. I-3547). En todo caso, la complejidad de los problemas que ha puesto sobre la mesa esta sentencia, revela un cierto fracaso de nuestro ordenamiento interno por no prever mecanismos, o por no utilizar los existentes, destinados a solucionar los conflictos entre los distintos entes titulares del poder tributario. Téngase en cuenta que, a diferencia de otras ocasiones, esta vez el detonante no ha sido una instancia comunitaria, por lo que quizás podría haberse evitado el conflicto²¹, que ha desembocado en la nulidad del artículo 11, del apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», del apartado 11 del artículo 15, del artículo 26, del apartado 1.a) del artículo 29, de los artículos 37, 39 y 40, del apartado 2.1º del artículo 45, y de los artículos 49, 53, 54 y 60 de las Normas Forales mencionadas.

Aunque la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005, 130) es muy extensa –al margen de las consideraciones relativas al citado artículo 26, que, como no podía ser de otra forma consisten, básicamente, en un resumen de los argumentos ya utilizados por la STS de 3 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7790)–, la nulidad de los preceptos antedichos se produce porque se estimó el motivo consistente en que dichas normas adolecían de nulidad de pleno derecho, a tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de LRJ-PAC, en relación con los artículos 92 y 93 del Tratado CE (LCEur 1986, 8) (actualmente 87 y 88), puesto que las medidas fiscales recogidas en los preceptos impugnados son ayudas de estado y como tales antes de haberse aprobado y hecho efectivas debían haberse notificado a la Comisión. Los restantes motivos de casación no fueron examinados por el Tribunal Supremo y, por ello, tampoco nosotros lo hacemos.

Pues bien, para ser considerada ayuda estatal en el sentido del artículo 87.1 del Tratado (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695) han de cumplirse cuatro requisitos: primero, que la medida debe suponer para sus beneficiarios una ventaja; segundo, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales; tercero, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones, y cuarto, la medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros. El fundamento de derecho decimocuarto de la STS de 9 de diciembre de 2004 se refiere a estos extremos:

21. Para M. A. RODRIGO RUIZ, «Que dentro de España, en que la separación entre el sistema tributario estatal y las particularidades o innovaciones que incorporan las Comunidades Autónomas y los Territorios de régimen foral no pueden ni de largo llegar a tal nivel de alejamiento, y en que las relaciones entre subsistemas fiscales parten de un tronco jurídico común, no se logren acuñar pautas más concretas y precisas para resolver los conflictos intraestatales, y que dicho vacío deba suplirse acudiendo a las por fuerza más amplias pautas comunitarias, entiendo que sería un reconocimiento expreso del fracaso de nuestro ordenamiento sobre el particular» («El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País

«El régimen de las “ayudas de Estado” y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

El artículo 87 del Tratado (antiguo art. 92) dispone que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior artículo 92 del Tratado (actual artículo 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende “no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, de 15 de marzo de 1994 [TJCE 1994, 36], *Banco Exterior de España* y de 1 de diciembre de 1998 [TJCE 1998, 300], *Ecotrade*).

Precisamente, en la referida sentencia *Banco Exterior de España*, el TJCE precisó que ‘una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]’. En esta misma línea la STJCE de 19 de mayo de 1999 (TJCE 1999, 105) (*Italia/Comisión*), según la cual cualquier ventaja económico-financiera, es susceptible, en principio, de subsumirse bajo el régimen de dicho artículo del Tratado.

De esta manera, la ventaja puede traducirse en un beneficio fiscal y puede decirse que una Norma que tenga como resultado la disminución de la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación subjetivo constituye una ‘ayuda’ en el sentido del artículo 92 del Tratado (actual art. 87).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (TJCE 1987, 24) (*República Federal de Alemania/Comisión*), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ám-

Vasco», artículo destinado al libro-homenaje al profesor R. CALVO ORTEGA, pg. 44 del ejemplar mecanografiado).

bito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que 'el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado' [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo". En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por "Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 (TJCE 1988, 126) (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre "ayudas de Estado".

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del artículo 92 del Tratado [actuales artículos 87 a 89].

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de "sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario" a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante "ayuda de Estado" a los efectos del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada "regla de mínimos", es decir aquella que establece el límite por debajo del cual las "ayudas de Estado" no están sometidas al régimen de los actuales artículos 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar».

El punto de partida del Tribunal Supremo es, por tanto, ortodoxo, pero con ello apenas si ha avanzado algo, ya que el problema reside en examinar si en cada uno de los preceptos impugnados concurren o no concurren esas cuatro condiciones, y particularmente, dos de ellas (que la medida sea específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones y que afecte a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros), dado que las otras dos son más fáciles de apreciar, en la presente ocasión. Pues bien, considera medidas constitutivas de ayudas de estado las siguientes medidas:

Artículo 11 NNFF *corrección de valor: amortización*. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como «la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo», despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máximo de amortización y el mínimo (que se determina en función del período máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NNFF, las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

Artículo 14 NNFF, *gastos no deducibles*. El concepto de «Ayuda de Estado», en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al régimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2. a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a «las sociedades de promoción de empresas».

Artículo 15 NNFF, *Reglas de valoración*. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del artículo 15, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NNFF no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna.

De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NNFF incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado «Ayuda de Estado».

Artículo 29 NNFF, *tipo de gravamen*. La determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado».

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el artículo 49, analizada más adelante.

Artículo 37 NNFF, *deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos*. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las «Ayudas de Estado».

Artículos 39 y 40 NNFF, *reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable*. Las NNFF, en el capítulo que lleva el epígrafe «Deducciones para incentivar la financiación de las empresas», integrado por los artículos 39 y 40 contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

Artículo 45 NNFF, *deducción por creación de empleo*. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, «la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición». Es de tener en cuenta que la «libertad de amortización», pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente

cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

Artículos 49, 50 y 52 NNFF, *pequeñas y medianas empresas. Concepto. Amortización.* La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NNFF se traducía, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblan el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NNFF resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el artículo 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

Artículos 53 y 54 NNFF, *centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición.* La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducían en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducían en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las «Ayudas de Estado».

Artículo 60 NNFF, *sociedades de promoción de empresas.* Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las «Ayudas de Estado».

En cambio, considera que no son ayudas de Estado las siguientes medidas:

Artículo 5 NNFF, *sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades.* Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS, en adelante), pero no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de «Ayuda de Estado». Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

Artículo 12 NNFF, *correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales.*

La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una «Ayuda de Estado». Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

Artículo 13 NNFF, *provisión para riesgos y gastos*. La queja queda limitada a la previsión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación.

Artículo 19 NNFF, *doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios*. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo.

Artículo 24 NNFF, *Compensación de bases imponibles negativas*. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

Artículo 34 NNFF, *deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo*. La aproximación de la norma de régimen común a las NNFF en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

Artículo 41 NNFF, *deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo*. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

Artículo 42 NNFF, *deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente*. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

Artículo 43 NNFF, *deducción por actividades de exportación*. Las previsiones de las NNFF y del régimen común no son plenamente coincidentes, pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico²².

Artículo 44 NNFF, *deducción por gastos de formación profesional*. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

Artículo 59 NNFF, *sociedades y fondos de capital-riesgo*. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NNFF sobre el disfrute de una exención por las

22. F. MAGRANER MORENO/MARTÍN LÓPEZ, «Ayudas de Estado y beneficios fiscales: La deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades», *TF*, núm. 172, pgs. 73 y ss.

rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión de dicho precepto impugnado.

Artículo 117 NNFF, sociedades de tenencia de valores extranjeros. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NNFF constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

Pagos fraccionados. Las NNFF no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como «Ayuda de Estado».

El siguiente paso que da el Tribunal Supremo después de identificar las «ayudas estatales» contenidas en las Normas Forales impugnadas, es tratar de averiguar si algunas de ellas constituyen excepciones al principio general de incompatibilidad, puesto que, en efecto, esa regla tiene excepciones, lo cual pone de manifiesto la flexibilidad del régimen comunitario de las ayudas estatales. Las excepciones aludidas se agrupan en dos categorías: una, constituida por las ayudas declaradas compatibles expresamente por el propio Tratado, y otra, formada por aquellas cuya compatibilidad debe ser acordada por los órganos comunitarios. En relación con las primeras, sostiene el Tribunal Supremo que el apartado 2 del artículo 92 (actual 87): «recoge una serie de supuestos que por razones de especial solidaridad, determinadas ayudas orientadas a concretas finalidades, son compatibles con el régimen del Derecho europeo. Se trata de las consideradas “exenciones de oficio” en las que la Comisión no tiene capacidad de apreciación ya que la compatibilidad resulta *ope legis* pero que, desde luego, no resultan aplicables a las reseñadas previsiones de las NNFF que no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo». En efecto, en virtud del artículo 87.3 del TUE pueden ser consideradas compatibles con el mercado común: las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo; a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de intercambios en forma contraria al interés común. La otra categoría de excepciones está constituida por las ayudas que determine el Consejo por decisión tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión. «El Tratado expresa de este modo la voluntad de no limitar la posibilidad de aceptar otro tipo de ayudas, siempre y cuando éstas sean relevantes para la finalidad perseguida. Corresponde en definitiva a la Comisión la facultad de dictaminar la compatibilidad de todas estas ayudas con los principios del Mercado Común. Este poder discrecional se ejerce a través de un sistema de investigación y control constante de las ayudas otorgadas o previstas por los Estados miembros»²³. Como señala el Tribunal Supremo el apartado 3 del artículo 87 «señala las que pueden entenderse como “excepciones eventuales” que exigen una decisión de

23. A. L. GALVO CARAVACA y J. GARRASCOSA GONZÁLEZ, *Mercado único y libre competencia en la Unión Europea*, ob. cit. pg. 779.

la Comisión Europea de conformidad con las previsiones del propio artículo. Pero, en cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88). O, dicho en otros términos, no cabe que el Juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que esta valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del artículo 93 (actual art. 87) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto "Ayudas de Estado".

La apreciación del Tribunal se basa en pronunciamos del Tribunal de Justicia y, desde nuestro punto de vista, deja una puerta abierta para regulaciones futuras por parte de las instituciones forales en la materia. Nos explicamos, la STS afirma que las medidas se anulan porque no han sido comunicadas a la Comisión, esto es, por motivos procedimentales; si se hubieran notificado ¿cuáles de ellas serían consideradas ayudas de estado incompatibles con el derecho comunitario y cuáles de ellas podrían ser declaradas compatibles? El Tribunal Supremo utiliza expresiones tales como «medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea», beneficio fiscal, «susceptible de ser considerado "Ayuda de Estado"», etc., pero no afirma, no puede hacerlo²⁴, que tales medidas, cumplidos los trámites oportunos, pudieran ser o no ser compatibles con el derecho comunitario. A estas alturas, sí se puede saber cuál es la posición de las instancias comunitarias sobre algunas de las medidas anuladas (v. gr. las relativas a los centros de dirección, coordinación y financieros y el crédito fiscal del 45% de las inversiones en activos fijos materiales nuevos) pero no se sabe cuál es su posición respecto a otras y, por ello hubiera sido oportuno formular la correspondiente cuestión prejudicial. Pensamos que no irían desencaminadas las instituciones forales si decidiesen que las normas anuladas se sustituyan, parcialmente, por otras de contenido similar –e incluso idéntico– al de las anuladas, elaborando al efecto los correspondientes proyectos normativos, dando traslado a la Comisión –lo cual, como se ha visto, es preceptivo– para saber cuál es su punto de vista, y, dependiendo de su respuesta, obrar en consecuencia, por ejemplo, recurriendo la Decisión adoptada si no es favorable para las pretensiones de las instituciones forales, pues de lo contrario, el margen de maniobra que se plasma, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en el Concierto Económico se puede, en gran medida, evaporar. Por otro lado, ¿pueden las normas equivalentes de régimen común colmar en todo o en parte las lagunas producidas por la anulación de las normas forales del impuesto de sociedades? En el proceso de ejecución de la sentencia quedan muchas cuestiones por resolver, enumeraremos alguna: ¿se va a pedir la devolución de las ayudas? y, en ese caso, ¿cual sería el plazo de prescripción aplicable?; si de oficio no se pide la devolución pueden instarla ¿las partes personadas en el proceso? y ¿los órganos comunitarios? y ¿las empresas competidoras? La problemática suscitada es extraordinariamente compleja, pues son diversas las perspectivas que

24. Vide S. ORTIZ VAAMONDE, «Competencias del Juez nacional en materia de ayudas de Estado», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, pgs. 117 y ss.

ofrece (tributaria, comunitaria, administrativa y constitucional). Habrá que estar muy atentos a los pasos que se den.