Ayudas de Estado y Pais Vasco
del prof. Aitor Orena Dominguez

1. Introducción.
2. Concepto de ayuda de Estado.
3. Breve resumen de la STS 9-12-2004.
4. Analisis de la Sentencia.
5. Comentarios a la Sentencia.
A) ¿La nulidad conlleva la aplicación supletoria de la normativa del Estado?
B) Anulacion del tipo del 32,5%.

1. INTRODUCCION

A nadie se le escapa que el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, así como la plena realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los arts. 3 y 4 del Tratado de la Comunidad Europea, constituyen en puridad los instrumentos inexcusables para lograr en efecto los objetivos que dan sentido a la misión institucional que tiene encomendada la Comunidad Europea (art.2 Tratado). Su consecución está a expensas de la concurrencia de un conjunto de factores diversos, sin los cuales ello no se antoja posible.
Uno de dichos factores consiste en la instauración real de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común (art.3.g Tratado). De ahí que tanto la Comunidad Europea como los Estados miembros deban orientar sus políticas económicas respectivas dentro del obligado respeto a los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia (art.4.1 y 98 Tratado).
Es lógico entonces que en este contexto general las ayudas de Estado se erijan en una fuente de preocupación permanente para las instituciones comunitarias. Su incidencia efectiva sobre la competencia y la integración de los mercados explica en buena medida el tratamiento que el Derecho Comunitario Europeo viene deparando desde antiguo a estas medidas de fomento (art.87 a 89 Tratado).
Importa advertir en este punto que dicho tratamiento no entraña de ninguna de las maneras la cancelación del papel de las ayudas de Estado como herramientas directas de ordenación de las políticas económicas de los Estados miembros, y de la propia Unión Europea. Es palmario que el Tratado no cuestiona la intervención pública en este ámbito, tendente a neutralizar los efectos no deseados del proceso de funcionamiento del mercado.
Ahora bien, eso no significa que las instituciones europeas hayan subestimado de algún modo el potencial alcance distorsionador de la competencia de las ayudas de Estado. Muy al contrario, las autoridades comunitarias dirigen una atención preferente a las ayudas de Estado, en consideración a su importancia cuantitativa y a su composición. No en balde las políticas nacionales de concesión de ayudas públicas son percibidas como manifestaciones de una nueva forma de proteccionismo, que atenta contra la unidad del mercado común, en la medida en que promueve su compartimentación. Tanto es así que la Comisión Europea ha señalado en más de una ocasión que las ayudas estatales son susceptibles de erosionar la libertad de competencia, toda vez que interfieren el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales
En este contexto, la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas es evidente, 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, 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.

En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva.

2. CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

El art. 87 TCE, apartado 1, establece que: "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". Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, una de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", enumera un listado ejemplificativo de supuestos, al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.

En relación con esta condición la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

Con respecto a este requisito la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos y que en esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

Asegura la "Comunicación sobre la fiscalidad directa" que el carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal, añadiendo que, sin embargo, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la

economía del sistema", en cuyo caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

3. BREVE RESUMEN DE LA STS 9-12-2004

La STS 9 diciembre 2004 (recurso de casación 7893/1999,(RJ 2005,130)) que desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Bizkaia contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996 (LPV 1996, 381, TextLPV 1996, 348 y LPV 1996, 347, 402), en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como "minivacaciones fiscales"). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS 3 noviembre 2004 (RJ 2004, 7790) (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión de las Comunidades europeas, que calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas decisiones, muy discutibles, se encuentran actualmente pendientes de recurso ante el Tribunal de Primera instancia, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 1.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo (TJCE 2004, 326)* , y C-186 y 188/02-P, *Ramondin (TJCE 2004, 327)* .

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la sentencia que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que la existencia de ayuda, y el incumplimiento de la obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo.

4. ANALISIS DE LA SENTENCIA

A continuacion se analizan los Fundamentos Juridicos de la mencionada STS. Al respecto debe decirse que la naturaleza de las Normas Forales vascas (también Navarras) ha suscitado una controversia que trasciende del mero interés doctrinal.

Fundamento Juridico 3°

La Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución (RCL 1978, 2836) y los Estatutos de Autonomía» (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el art. 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El art.1, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas

mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que «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 las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad».

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre (RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080) , de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

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 éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA (RCL 1998, 1741) y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (LRJ-PAC, en adelante), según redacción dada por la Ley 4/1999 (RCL 1999, 114, 329).

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 (RCL 1978, 2836) , según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982, 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto (RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377) que define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Fundamento Juridico 7°

Como se ha comentado, pues, el contraste de las NN.FF. con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril (RTC 1988, 76), al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos (RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080) , acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (SSTS de 20 [RJ 1999, 9602] y 27 de noviembre de 1999 [RJ 2000, 2991] , 24 de enero de 2000 [RJ 2000, 260]).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), cuyo artículo 41 dispone, por un lado, que la relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que 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 su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamente Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo [RCL 2002, 1345, 1519 y LPV 2002, 498]) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributaria foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra

Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.
Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

Fundamento Juridico 9°
En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las NN.FF.
En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio textos constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983 , de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar NN.FF. (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del EAPV y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido artículo 41.2.
Por ello el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el artículo 31.3 CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF. de que se trata.
En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

Fundamento Juridico 10°
La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990 (RTC 1990, 150) , señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no

exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».
Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero [RTC 1986, 182 AUTO]).
Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.
El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF. pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de «Ayudas de Estado», puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.

Fundamento Juridico 11°
La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987 [RTC 1987, 19]). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de «equivalencia financiera» (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio [RCL 1998, 1472]) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las «Ayudas de Estado», es también indicio suficiente para apreciar una falta de «equivalencia financiera» globalmente consideradas entre los sistemas financieros.
En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribe toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril [RTC 1990, 64]); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas «Ayudas de Estado», sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

Fundamento Juridico 12°
La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 CE). Y el Tribunal Constitucional ha señalado

que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (SSTC 96/1984 [RTC 1984, 96] , 88/1986 [RTC 1986, 88] y 64/1990 [RTC 1990, 64]). Y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así el artículo 4.11 del anterior Concierto Económico señalaba que las NN.FF. no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF. que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

Fundamento Juridico 14°

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 (LCEur 1986, 8) , 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 Gezamelinjke Steenkolenmijnen in Limbnurg/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).

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 1988, 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 ámbito 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 las 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.

Fundamento Juridico 15°
De lo dicho hasta el momento puede apreciarse que la singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las «ayudas de Estado» podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.
En definitiva, 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, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las «Ayudas de

Estado».
Resulta, por tanto, necesario enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una «Ayuda de Estado» que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (actual art. 88.3).
Ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con la imposición indirecta, el Tratado Constitutivo no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa. Los Estados miembros pueden legislar, de acuerdo con su ordenamiento jurídico y forma de distribución territorial del poder político, sobre los tributos de esta naturaleza, pero al hacerlo han de respetar las disposiciones del derecho comunitario; en particular, en lo que ahora interesa, las que consagran la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias. Así las instituciones comunitarias resultan legitimadas para emprender una acción armonizadora en aquellos aspectos de la imposición cuya divergencia provoque distorsiones a las condiciones de libre concurrencia u obstaculicen el ejercicio de libertades fundamentales. Y es indudable que los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales, especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento.
Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario. De manera que medidas tales como las amortizaciones aceleradas o ventajas fiscales, en general, no resulten sospechosas de constituir «Ayudas de Estado», no permitidas por el artículo 92 [actual artículo 87], o sujetas a determinadas exigencias de comunicación a la Comisión derivadas del artículo 93 [actual artículo 88] del Tratado.
Por último, ha de tenerse en cuenta que la constatación de una ventaja o beneficio fiscal relevante es cuestión previa y prioritaria, pues su inexistencia resulta suficiente para desestimar la alegación de vulneración de la normativa europea ya que resultaría excluido ab initio el concepto de «Ayuda de Estado».

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 a las que se ha hecho referencia, 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 “inicialmente” 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, 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".
- Artículo 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 traducía 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 traducía 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 técnico.
- 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 NN.FF sobre el disfrute de una exención por las 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 del 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".

Tras haber declarado, pues, algunas de las medidas como “ayudas estatales”, El siguiente paso que da el Tribunal Supremo, es tratar de averiguar si algunas de ellas constituyen excepciones al principio general de incompatibilidad (excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior artículo 92 -actual 87-), 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 NN.FF 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 Tratado 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". Como señala el Tribunal Supremo el apartado 3 del artículo 87 "señala las que pueden entenderse como "excepciones eventuales" que exigen una decisión de 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"".
Por todo lo expuesto, el TS declara la nulidad, además del artículo 26 de las NN.FF. ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir «Ayudas de Estado». Sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 LJCA (RCL 1998, 1741) , la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.

5. COMENTARIOS A LA SENTENCIA

A) ¿La nulidad conlleva la aplicacion supletoria de la normativa del Estado?

Entendemos que la respuesta ha de ser negativa, pues ello supondría desconocer la esencia del régimen de Concierto, en el que ni siquiera en los tributos de normativa común se aplica la norma estatal, sino la norma foral aunque deba coincidir con la anterior. Además, la anulación de una norma (a diferencia de la derogación) supone también la anulación de su eficacia derogatoria, con lo que antes de aplicar ningún orden supletorio habría que acudir a la normativa foral anterior a la anulada. Aunque en algunos casos ello supondría la aplicación de normas forales de 1993, igualmente reguladoras de incentivos, por lo que parece necesaria (o al menos altamente conveniente) una nueva regulación foral en sustitución de la anulada.
Se produce, en definitiva, una situación similar a la provocada por la STC 45/1989, de 20 de febrero (RTC 1989, 45) , que declaró la inconstitucionalidad del régimen de la unidad familiar, y en cuyo FJ 11 se decía que los preceptos declarados inconstitucionales "formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no

puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz de reordenar el régimen del IRPF en términos compatibles con la Constitución". Por ello, dicha sentencia fue ejecutada a través de la Ley 20/1989, de 28 de julio (RCL 1989, 1700) , que reguló el impuesto aplicable en los ejercicios 1988 y 1989.
La insuficiencia de la mera anulación es aún más clara en el caso que ahora nos ocupa, especialmente habida cuenta de que la nulidad alcanza al tipo de gravamen, lo que llevaría a que los contribuyentes a las Haciendas forales no hubieran de pagar nada, es decir exactamente a lo contrario de lo que parece pretender la sentencia.
La solución ha de consistir, por tanto, en que la laguna creada se colme por normas forales, o en su caso normas de coordinación con rango legal, que decidan los criterios a aplicar respetando tanto las competencias forales de los territorios históricos como los derechos de los contribuyentes, y en particular los límites derivados de la seguridad jurídica, que difícilmente consentiría que hubiera de satisfacerse por los períodos impositivos ya iniciados cuando se publique la sentencia una carga superior a la prevista en las normas que ahora se anulan, con la única excepción quizá de que la Comisión haya declarado o declare la existencia de ayuda y ordene su recuperación, cosa que no ha ocurrido en relación con la mayoría de los preceptos que ahora se declaran nulos.

B) Anulacion del tipo del 32,5%

Importa destacar que la Comisión no ha comparado nunca hasta ahora la norma foral con la correspondiente norma estatal (salvo en la decisión de 1993, al hilo de la libertad de establecimiento), ni ha afirmado en sus decisiones que una diferencia entre las normas forales y las estatales, por importante que sea, constituya ayuda de Estado.
Lo más grave, en este sentido, es que la sentencia afirma que la presión integral se puede medir a través del "parámetro europeo", de donde resulta que todo lo que sea ayuda según la normativa europea (en la peculiar interpretación de la misma que hace el Tribunal) supondría también una falta de "equivalencia financiera", o una menor presión fiscal efectiva en el País Vasco (o en Navarra, porque el problema de fondo podría plantearse igualmente con las leyes forales de esta Comunidad, si bien en tal caso no cabría recurso directo frente a la norma foral), y por tanto la correspondiente norma foral sería nula.
Y no se trata sólo de que el "parámetro europeo" en materia de ayudas se maneje con un alcance totalmente distinto al que tiene para la Comisión y para el Tribunal de Justicia. Pues incluso desde el punto de vista interno llama poderosamente la atención, por ejemplo, la anulación del tipo del 32,5 por 100, cuando el Estado tiene establecido un tipo del 30 por 100 para el primer tramo de base de las empresas de reducida dimensión (lo que demuestra que 5 puntos de diferencia son aceptables), cuando otros Estados miembros tienen tipos mucho más bajo (y el actual Gobierno estatal ha planteado la posibilidad de bajar el tipo del Impuesto sobre Sociedades), cuando las Comunidades de régimen general tienen concedida competencia para bajar el tipo en el IRPF (lo que, si bien afecta a los empresarios que sean personas físicas, puede extrapolarse en el Concierto a las personas jurídicas), y cuando el Tribunal Constitucional (STC 4 octubre 1990 [RTC 1990, 150]) ha declarado que un recargo del 3 por 100 en el IRPF, en favor de la Comunidad de Madrid, no es incompatible con la Constitución.
Es claro, por tanto, que una diferencia de tipos de unos pocos puntos no puede por sí misma reputarse inconstitucional, ni contraria a los principios del Concierto, pues tal diferencia sería incluso admisible dentro del régimen común, ya que según una reiterada jurisprudencia constitucional (que recoge la propia sentencia que comentamos en su FJ 10), la autonomía supone la constitucionalidad de diferencias de gravamen entre unos territorios y otros, y la posibilidad de que el deber de contribuir establecido en los territorios forales tenga un tratamiento diferenciado.
Por tanto, siendo claro que las Haciendas forales tienen competencia para regular el tipo en el IS (y no sólo en el IRPF, donde también tienen competencias normativas las Comunidades de régimen general), y una vez reconocida la posibilidad constitucional de un tratamiento tributario diferente en cada Comunidad autónoma, no se ve cómo se puede declarar nulo el tipo del 32,5 por 100.
La sentencia se limita a afirmar al respecto que es una diferencia

"relevante" (sin motivar ni explicar mínimamente esta apreciación), y que dicha diferencia causa también "otros posteriores beneficios establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas".
Ahora bien, lo primero no puede admitirse, dado que 3 puntos en el IRPF no son determinantes de la inconstitucionalidad de la norma, ni siquiera en el régimen común, según un criterio ya sentado con claridad por el Tribunal Constitucional. En cuanto a la trascendencia que la diferencia de tipos pueda tener en la cuota, el argumento no se comprende, pues un menor tipo de gravamen conllevará menores deducciones en la cuota y no lo contrario.
Siendo esto así, resulta especialmente criticable que se utilice la argucia del llamado "parámetro europeo" para llegar como "juez europeo" a unas nulidades que no podrían haberse decretado por el Tribunal Supremo como "tribunal interno" pues contradicen su jurisprudencia anterior, así como la emanada del Tribunal Constitucional y del TSJ País Vasco. Aparte de que la propia jurisprudencia comunitaria afirma que no existe ayuda cuando se trata de una norma tributaria general, para lo que basta que sea aplicable a todas las empresas "que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable", aunque no se aplique a todas las empresas del Estado miembro de que se trate (SSTJ 17 junio 1999 [TJCE 1999, 132] , Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartados 28 a 31; y 8 noviembre 2001 [TJCE 2001, 304] , Pipeline, C-143/99, apartado 41).
Y lógicamente la autonomía financiera, y especialmente el Concierto y Convenio, suponen una situación fáctica y jurídica que justifica una tributación diferente entre unas Comunidades autónomas y otras, ya sean forales o de régimen común, sin que la necesidad de garantizar un tratamiento común a todos los ciudadanos pueda traducirse en una exigencia de absoluta uniformidad.
No tiene sentido alguno cuando hay "territorios" como Irlanda con un tipo del 12,5 por 100, y otros nuevos Estados miembros con tipos todavía más bajos.
Las diferencias de tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades entre Estados miembros no son lo determinantes que, a primera vista, pueda pensarse, de cara a decidir dónde se instala una empresa, puesto que ésta, junto a la fiscalidad, valora otros muchos aspectos, como la accesibilidad geográfica de los mercados, las infraestructuras existentes, los costes del transporte, las normas ambientales, la disponibilidad y calidad de la mano de obra, los niveles salariales, los sistemas de seguridad social y la actitud general del gobierno. Conviene tener presente, por otro lado, que los tipos de gravamen no son los únicos elementos del impuesto sobre sociedades que difieren entre los Estados miembros de la Unión Europea, también difieren en elementos no menos importantes, tales como las reglas de amortización, el tratamiento de los gastos en I+D y de los activos intangibles, la compensación de pérdidas, etcétera.
La Comisión Europea ha manifestado, reiteradamente, que la fijación de los tipos del Impuesto sobre Sociedades es una cuestión que es, y debe seguir siendo por el momento, competencia de los Estados miembros; y que hay que seguir dejando, presumiblemente por mucho tiempo, a los Estados miembros la responsabilidad de fijar los tipos nacionales del Impuesto sobre Sociedades, ante falta de armonización comunitaria sobre la materia.
Además, las diferencias entre tipos nominales y tipos efectivos, son, en ocasiones, muy notables, y ello viene motivado por las exenciones, las deducciones en la cuota, algunos componentes de la base imponible (como por ejemplo, amortizaciones y métodos de valoración del inventario), los sistemas de corrección de la doble imposición, etcétera.
No existe una única regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en todo España, de suerte que las regulaciones de los Territorios Históricos del País Vasco, no se configuran como derogaciones más o menos amplias, o mejor, como excepciones a la aplicación de dicho régimen aplicable en territorio común, sino que se configuran también como regulaciones de aplicación general. Su aplicación depende de los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico. Por ello, las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades pueden establecer tipos de gravamen diferentes a los aplicables en territorio común, puesto que ello está amparado por el Concierto Económico. Las sucesivas redacciones de éste han reconocido paulatinamente mayores las facultades a las instancias vascas y en los momentos actuales no se contiene en el limitaciones

específicas a esa posibilidad.
El sistema fiscal que se deriva del Concierto Económico "es realmente singular en la medida en que tiene sensibles diferencias respecto a los sistemas tradicionales de descentralización:
• Se descentraliza la práctica totalidad del sistema tributario de un Estado, cumpliendo por exceso el principio de equilibrio vertical.
• Se asigna la capacidad normativa de una buena parte del sistema tributario (y en cualquier caso de impuestos troncales de carácter general, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades) al gobierno subcentral.
• El Gobierno subcentral no recibe transferencias o subvenciones desde el Estado, sino, al contrario, financia las cargas generales de éste, a través de una contribución.
• La contribución a las cargas generales se realiza con criterio de riesgo unilateral, atendiendo al volumen de dichas cargas en dicho momento".
Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía total. Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tienen autonomía económica, dado que, como se ha dicho, el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

Las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, dictadas por los Territorios Historicos, gozan de total autonomia, en el sentido expuesto por Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE Sr. Geelhoed en las Conclusiones de fecha 20-10-2005 (Asunto C-88/03: Republica Portuguesa contra Comision de las Comunidades Europeas), en el triple sentido de:
- Autonomia institucional, en la media en que el poder normativo de los Territorios Historicos deriva del reconocimiento constitucional de los derechos historicos de los territorios forales, a traves de su actualizacion por medio de lo dispuesto en el articulo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomia del Pais Vasco, y de las normas de atribucion de competencias reguladoras en el Concierto Economico con la Comunidad Autonoma del Pais Vasco.
- Autonomia procedimental, en la medida en que no existe ninguna intervencion de las instituciones centrales del Estado espanol en el proceso normativo de los Territorios Historicos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a traves de elecciones periodicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomia institucional constituyen los organos de gobierno y administracion de los territorios forales.
- Autonomia economica, en la medida en que las decisiones de los Territorios Historicos sobre su politica fiscal no se ven compensados de ninguna manera por transferencias cruzadas en el gobierno central, en la medida en que el regimen de Concierto Economico se corresponde con un modelo de descentralizacion economico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Historicos, cuya capacidad de gasto quedara directamente determinada por su recaudacion tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, tambien debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a traves de un Cupo, que es una variable exogena del modelo, calculado en funcion de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudacion de los Territorios Historicos.

Por ultimo, si se tienen en cuenta las Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE Sr. Geelhoed, no puede defenderse que las normas tributarias aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Historicos que sean de general aplicacion

a todos los contribuyentes de sus respectivos sistemas tributarios tengan la consideracion de ayuda de Estado, al haberse dictado por entidades con autonomia total, y por ende, no existe ninguna obligacion de notificacion a la Comision Europea como la esgrimida por el TS para anular diversos preceptos del Impuesto sobre Sociedades foral.
En virtud de las consideraciones del Abogado General Sr. Geelhoed, entendemos que queda suficientemente acreditado que, segun la doctrina autorizada en Derecho comunitario constituida por las opiniones de los Abogados General (en ausencia de un pronunciamiento del TJUE), no existe jurisprudencia comunitaria que permita catalogar como ayudas de Estado las disposiciones normativas forales en materia del Impuesto sobre Sociedades que resulten aplicables con caracter general a todos los sujetos pasivos sometidos a la normativa foral.

3. Competencia para la declaracion de la existencia de una ayuda - Cuestión prejudicial

La competencia para la declaración de la existencia de una ayuda, y para determinar su eventual incompatibilidad con el mercado común corresponde en principio a la Comisión, pues el art. 92 del Tratado (actual art. 87) no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales para cuestionar la incompatibilidad de una ayuda con el ordenamiento comunitario (SSTJCE Capolongo, de 19 de junio de 1973, considerando 5; y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartados 9 y 10), que es lo que en el fondo parece haber ocurrido en el presente caso.
Cuestión distinta es que los particulares puedan apelar a los Tribunales internos para que apliquen una prohibición adoptada en una decisión de la Comisión, o cualquier otra medida adoptada por la Comisión o por el Consejo, o para contrarrestar posibles incumplimientos de las obligaciones de notificar la ayuda y de no aplicarla hasta que haya sido notificada.
Desde esta última perspectiva se ha declarado que "incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales proteger los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de las obligaciones que se derivan del artículo 93 (hoy 88), apartado 3, del Tratado para los Estados miembros" (SSTJCE 21 noviembre 1991 [TJCE 1991, 300] , Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C354/90, Rec. p. I-5505, apartado 12, y de 16 diciembre 1992 [TJCE 1992, 219] , Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 30). Y que "para poder determinar si una medida estatal ha sido adoptada infringiendo dicha disposición, el órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar el concepto de ayuda contemplado en el artículo 92, apartado 1, del Tratado (SSTJCE Steinike & Weinlig, citada, apartado 14; de 30 noviembre 1993 [TJCE 1993, 185] , Kirsammer-Hack, C189/91, Rec. p. I-6185, apartado 14, y SFEI apartado 49)". Pero aun siendo así, en nuestra opinión el Tribunal se ha excedido de sus competencias como "juez comunitario" pues:
- ha examinado las normas forales para determinar si son o no ayudas incompatibles con el mercado común, cosa que sólo puede hacer para garantizar la obligación de notificación previa, y no aisladamente.
- no ha planteado cuestión prejudicial, que era obligatoria al no ser de aplicación la doctrina del acto claro (pues para el TSJ País Vasco no se trataba de ayudas, salvo el art. 26).
- ha dictado un fallo que no protege los pretendidos derechos de los recurrentes ni ayuda al cumplimiento de la obligación de notificar las ayudas, sino que se limita a crear una vacío jurídico que las instituciones forales tendrán que llenar.
Además, aun admitiendo hipotéticamente que en su momento se hubiera incumplido la obligación de notificar respecto de todas las normas que se anulan en la sentencia, es claro que posteriormente la Comisión ha conocido y estudiado las normas forales completas, y ha dictado en 2001 seis Decisiones declarando la existencia de ayuda sobre los puntos concretos que ha considerado conveniente (empresas de nueva creación, y crédito del 45 por 100), señalando igualmente los efectos de la declaración de ayuda.
Por tanto, a finales de 2004 no tiene ya sentido alguno la intervención de un órgano jurisdiccional nacional, pues aunque hubiera sido dudosa la existencia o no de ayuda (y por tanto de la obligación de notificar) tal

duda ha sido disipada ya por las Decisiones de la Comisión de 2001 declarando la existencia de ayudas en dos puntos concretos de la normas forales de 1996, y por tanto no en los demás puntos.
En todo caso, ante la existencia de esas Decisiones, y dado que frente a su resolución no cabe ulterior recurso, el Tribunal Supremo estaba obligado a formular antes cuestión prejudicial, como ya se ha dicho, y a atenerse a los términos en que la misma se hubiera contestado. No se trata únicamente, por tanto, de una vulneración por la sentencia que comentamos de los derechos históricos reconocidos por la adicional 1ª de la Constitución, de la autonomía financiera y de la Ley del Concierto, así como del ordenamiento comunitario, sino también, en nuestra opinión, de una infracción tanto del derecho al juez predeterminado por la norma como del derecho a un proceso con todas las garantías, así se infringe el derecho a la tutela judicial efectiva.
Es terrible que la actuacion del TS sin remitir la oportuna cuestion prejudicial al Tribunal de Justicia de la UE y realizar una aplicacion incorrecta del Derecho comunitario haya conllevado la maxima sancion prevista en nuestro ordenamiento para una disposicion de caracter general, con los problemas de seguridad juridica y de confianza en el Derecho que ello implica para los destinatarios de la misma, y nos encontremos ante una interpretacion del Derecho europeo que no es acorde con la que realizan las instituciones comunitarias (Asunto C-88/03: Republica Portuguesa contra Comision de las Comunidades Europeas).
La más mínima duda sobre la existencia de ayuda debiera haber llevado al Tribunal Supremo, de acuerdo con su propia doctrina, sentada, entre otras, en la sentencia de 10 de julio de 1999 o la más reciente de 19 de abril de 2004 del Tribunal Constitucional, a plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, como por otra parte, obliga lo dispuesto en el artículo 234.3 del Tratado UE para el caso de que la decisión del órgano judicial nacional bajo cuya jurisdicción se plantee una cuestión de interpretación del derecho comunitario no sea susceptible de recurso ordinario. La ausencia de dudas interpretativas del concepto comunitario de ayuda hubiera exigido una motivación suficiente cuya inexistencia es patente en la argumentación desarrollada.

4. 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?
Sin embargo, debe tenerse presente que tanto las partes recurrentes como el TSJ parece que han omitido en la instancia todo tipo de prueba -o juicio sobre la ausencia de la misma- referida a los efectos económicos e impositivos de las medidas fiscales cuestionadas, a pesar de que según la jurisprudencia comunitaria el carácter de ayuda de Estado de cualquier medida fiscal exige acreditar sus efectos económicos en relación con los intercambios comerciales y la competencia

A pesar de que la sentencia no cuestiona la adecuación de las disposiciones forales a la Constitución Española, el Estatuto de autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco, sí que cuestiona y declara su invalidez por razón de no haberse ajustado desde el punto de vista del procedimiento seguido a la normativa de Derecho europeo sobre ayudas de Estado que, según la sentencia, se habrían incorporado, como ayudas de naturaleza fiscal, en las disposiciones examinadas.
La STS entiende que es suficiente un juicio indiciario acerca del carácter de ayudas de Estado de determinados artículos contenidos en las normas forales impugnadas. También que como consecuencia del resultado arrojado por dicho juicio indiciario se habría incumplido un requisito procedimental de carácter formal (la notificación de las ayudas a las autoridades europeas a realizar por el Estado miembro) determinante de la nulidad por razones formales de los preceptos en relación con los cuales puede apreciarse, indiciariamente, dicho carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.
La principal cuestión jurídica planteada por esta argumentación es que

convierte la notificación de la ayuda en un trámite procedimental propio del derecho interno o nacional y determinante de la nulidad de las disposiciones por incumplimiento de determinados requisitos formales.
Dicho trámite de notificación, sin embargo, es un trámite que se refiere a la aplicación del derecho europeo y que no parece pueda configurarse como un trámite procedimental que afecte a la validez -formal- de normas de derecho nacional aprobadas, siguiendo los procedimientos establecidos, por cada uno de los órganos con capacidad normativa para ello.
Como consecuencia de lo anterior, la STS declara que el ejercicio de competencias normativas -o legislativas- por las Juntas Generales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya está sujeto, además de a los requisitos formales y sustanciales contenidos en la Constitución, el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto y demás normativa aplicable, a un requisito adicional de carácter procedimental determinante de la invalidez por razones formales de las disposiciones autonómicas o estatales que se dicten prescindiendo del mismo.
En nuestra opinión, sin embargo, la notificación en su caso impuesta a España como Estado miembro por el artículo 93 del Tratado no puede configurarse como un trámite procedimental que afecte a los procedimientos normativos de nuestro derecho nacional y, por el contrario, constituye un trámite que tiene por exclusivo objeto posibilitar la comprobación de la compatibilidad con el Tratado de determinadas medidas.
Sin embargo, dicho procedimiento de notificación no afecta a la validez formal de la disposición aprobada con arreglo al derecho nacional.
El Derecho europeo no entra a considerar o cuestionar la validez a efectos internos de cualquier norma adoptada con vulneración a lo establecido en el artículo 93 del Tratado, sino sólo la de los efectos derivados de su adopción en el ámbito del derecho europeo por la incidencia que dichas disposiciones pudieran producir en relación con los agentes comunitarios indebidamente perjudicados por las mismas.
El recurso se estima -primer motivo de casación- por la vulneración del artículo 62.1e) de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) que establece la nulidad de pleno de derecho de los Actos de las Administraciones Públicas «dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados».
Con independencia de que el artículo se refiere a actos de las Administraciones Públicas y no a normas jurídicas o disposiciones dictadas por órganos con competencia normativa, debe reiterarse que el procedimiento del artículo 93 del Tratado en modo alguno puede configurarse como un procedimiento que deba seguirse necesariamente para la validez con arreglo al derecho nacional de las disposiciones normativas adoptadas por los órganos con competencia constitucional y legal para ello.
El motivo de casación, por tanto, parece que sólo podría haber sido la infracción, no invocada, del artículo 62.2 de la Ley 30/1992, el cual declara que serán «nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».
Sin embargo, dicho precepto ni fue invocado como infringido por la entidad cuyo recurso de casación se estima, ni, como es lógico, es invocado como infringido por la STS, dado que la Sala debe resolver «dentro de los términos en que apareciera planteado el debate» [artículo 95.2.d) de la LJCA].
Adicionalmente a la consideración por la STS de la notificación establecida en el Derecho comunitario como requisito de validez en sentido formal de la disposición normativa objeto del recurso, hay que señalar que dicho requisito formal se exige sobre la base de un juicio indiciario y no directo que concluye que determinadas normas objeto de recurso sólo pueden ser, indiciariamente, ayudas de Estado vedadas por el artículo 93 del Tratado.
El juicio indiciario del Tribunal Supremo se basa, a su vez y como se ha indicado, en el examen comparativo entre las disposiciones normativas cuya nulidad se pretende y las «equivalentes» o «inexistentes» en la legislación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el territorio

común.
En función de la mayor o menor disparidad y entidad cuantitativa entre las disposiciones contenidas en las normas forales y las contenidas en la ley del Impuesto sobre Sociedades aplicables en el territorio común, la sentencia del Tribunal Supremo declara, indiciariamente, el carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal de las primeras y, en consecuencia, la obligación de notificación previa de acuerdo con el Tratado y la invalidez, formal y material, de las normas que las aprobaron prescindiendo de dicha notificación.
En relación con dicho juicio indiciario, habría que añadir, a lo ya indicado, lo siguiente:
Que el procedimiento de Derecho comunitario sobre ayudas de Estado no es nunca un procedimiento en el que sea suficiente acreditar el carácter de ayuda de Estado de determinada medida de naturaleza fiscal de forma indiciaria, sino que el mismo requiere su prueba cumplida y referida a los efectos derivados de las medidas fiscales supuestamente constitutivas de ayudas de Estado.
No podía ser de otra manera con carácter general, y en el ámbito tributario en especial, cuando el Tratado, como la propia sentencia reconoce, no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa en los Estados miembros.
No obstante, la sentencia indica que las disposiciones tributarias nacionales deben respetar «la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias» y añade que «los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento».
Aunque la sentencia no lo mencione, resulta evidente que dichas limitaciones, para que resulte aplicable el artículo 93 del Tratado, deben producirse en el ámbito territorial de la UE y no exclusivamente en el ámbito territorial de un Estado miembro, puesto que cualquier efecto que limite su incidencia a dicho ámbito interno no puede dar lugar a la aplicación de medida de derecho comunitario alguna, sin perjuicio de que pueda dar lugar a la aplicación de las normas de derecho nacional que resulten aplicables.
Sin embargo, el razonamiento indiciario de la sentencia al comparar la ley aplicable en el territorio común y la ley aplicable en los distintos territorios forales parece estar asumiendo que la ayuda debería apreciarse también en el supuesto de que afectara exclusivamente a empresas vascas y riojanas sin elemento de conexión alguno con el ordenamiento comunitario.
Por tanto, la particularidad del razonamiento que da lugar a la estimación de la casación sería que la prohibición de ayudas de Estado de naturaleza fiscal contenida en el Tratado es aplicable también, como tal derecho comunitario, a normativa interna tributaria aplicable exclusivamente en relación con sujetos pasivos residentes en el territorio español y sin conexión alguna con el ordenamiento comunitario por razón de intercambios comerciales (entregas intracomunitarias, exportaciones, etc).
En nuestra opinión, este juicio carecería de cualquier apoyo en el Derecho comunitario y también en el Derecho nacional, puesto que la comparación de dos regímenes legales aplicables a los nacionales y residentes de un único Estado miembro debe siempre hacerse desde el canon de constitucionalidad y legalidad de las disposiciones de derecho nacional aplicables a las partes en conflicto, salvo que dichas disposiciones nacionales aplicables no hayan incorporado debidamente determinadas medidas armonizadoras de derecho comunitario aplicables por razón de la materia.
Éste no es el caso, como ya se ha indicado, puesto que no existen normas tributarias de derecho comunitario en relación con la imposición directa que afecten a las disposiciones nacionales recurridas, y las contenidas en las directivas comunitarias de armonización ni han sido invocadas por la recurrente ni afectan a las cuestiones debatidas por el recurso.
Como consecuencia de lo anterior, realmente la sentencia está simplemente realizando un juicio comparativo de carácter general entre dos normativas aplicables exclusivamente en el ámbito del Derecho nacional. Y ofrece, sin embargo, como argumento para declarar la invalidez de una de ellas el incumplimiento de requisitos formales -cuya

exigibilidad se basa en un juicio de carácter indiciario- que corresponden al derecho comunitario y no al derecho nacional, que es el que exclusivamente proyectaría sus efectos en las relaciones jurídicas objeto del recurso.

En definitiva, ni habría infracción procedimental en las disposiciones adoptadas ni podría haber, al menos sobre una base puramente indiciaria, infracción sustantiva del artículo 93 del Tratado que prohíbe las ayudas de Estado de naturaleza fiscal. Sin existencia de elementos probados de conexión con el ordenamiento comunitario, bien por la concurrencia económica con entidades residentes en otros Estados miembros bien por afectar las medidas de forma discriminatoria a las empresas vascas y riojanas en relación con intercambios comerciales de dichas empresas con efectos fuera de España (entregas intracomunitarias, exportaciones, etc.) no es posible invocar el carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Por tanto, en nuestra opinión, no sería posible apreciar infracción alguna de un precepto de Derecho nacional, puesto que ninguno se declara infringido por la STS, ni tampoco de un precepto de Derecho comunitario (el artículo 93 del Tratado), dado que dicho artículo no resulta de aplicación en relación con relaciones jurídicas puramente nacionales y con disposiciones de Derecho nacional sujetas exclusivamente al cumplimiento de los requisitos propios del bloque de la constitucionalidad y de la legalidad de los órganos con competencias normativas que las dictaron. A falta de prueba en contrario por quien demanda la incompatibilidad de la medida fiscal con el Tratado, no es posible presumir indiciariamente -o al menos no es posible con el juicio indiciario realizado por la STS- que las medidas internas de naturaleza fiscal afectan al ámbito de relaciones jurídicas y económicas regulado por el artículo 93 del Tratado.

Aunque quizás pueda parecer que nuestro razonamiento es fundamentalmente formal, su naturaleza formal no afecta a su validez ni, en definitiva, a la conclusión de que la STS debería haberse limitado a examinar la validez de las disposiciones recurridas con arreglo al derecho nacional y, en su caso, a establecer las razones por las cuales debía entenderse que vulneraban nuestro Derecho nacional.

En nuestra opinión, el «parámetro europeo» no debe ni puede utilizarse a efectos de enjuiciar la validez de las disposiciones nacionales y, además, supuesto que lo fuese, dicho «parámetro» nunca excluiría, desde el punto de vista de las normas de Derecho nacional aplicables, la necesidad, con independencia de su dificultad, de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas, para concluir sobre la vulneración derivada de la misma con arreglo al Derecho nacional.

La falta de equivalencia financiera globalmente considerada no puede apreciarse de manera indiciaria y, lo que es tan importante o más, el régimen de ayudas de Estado a nivel comunitario no puede aplicarse en relación con los efectos de determinadas medidas en los nacionales de un único Estado miembro sino que requiere bien la presencia de nacionales de otros estados miembros en situación de desventaja no justificada, o bien la presencia de nacionales de un único Estado miembro en situación de desventaja efectiva que afecte a sus intercambios comerciales con el ámbito comunitario o extra-comunitario. En todo caso, y adicionalmente, exige siempre la acreditación efectiva de la incidencia de dichas disparidades en el funcionamiento del mercado comunitario con arreglo a los principios de libertad y unidad propios del mismo.

Que existía una tributación sustancialmente distinta y selectiva en términos económicos, y que la misma representaba una desventaja comparativa real en los intercambios comunitarios y no comunitarios de las empresas residentes en ambas comunidades autónomas es lo que la demandante debería haber acreditado y la STS apreciado. Ni en la sentencia de instancia ni en la STS se hace referencia a dicha acreditación. La STS presume indiciariamente la misma.

Se nos antoja excesiva la sanción (nulidad) basada en un defecto formal (la ausencia de notificación) para tan pobre y equivocado bagaje argumental, más aún cuando el propio Tribunal asume no tener clara la existencia o no de ayuda al concluir la concurrencia con dicho carácter indiciario de los elementos que permiten asegurar tal naturaleza, de tal manera que afirma la inexistencia de los mismos en medidas que ya han sido declaradas ayudas de estado incompatibles mediante sentencia firme del Tribunal de Justicia, como es el caso de la

deducción para las actividades de exportación.
Como punto final de esta reflexion, podemos decir que las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed van a contribuir, sobre todo, cuando se conviertan en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Union Europea a traves de la correspondiente sentencia, a clarificar el marco en el que las instituciones de los Territorios Historicos de la Comunidad Autonoma del Pais Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra puedan ejercitar sus competencias para regular de una forma autonoma su regimen tributario.
A dia de hoy, despues de que La Rioja y Castilla y Leon hayan puesto en duda la capacidad normativa fiscal de las tres Diputaciones forales del Pais Vasco, estas se muestran dispuestas a elevar el conflicto judicial al Tribunal de Luxemburgo para que sea esta instancia la que decida sobre la legalidad del Impuesto vasco sobre Sociedades.
El Gobierno Vasco, en palabras de la vicelehendakari, Idoia Zenarruzabeitia, ha avalado esta via que supone un “riesgo” pero tambien es “una puerta a la esperanza para conseguir la gran paz fiscal y tributaria”. En palabras de Zenarruzabeitia “Espana no quiere que se publicite en la UE que hay tres sistemas tributarios conviviendo en el Estado”.
En este mismo sentido, la vicelehendakari lamento que los acuerdos alcanzados entre las instituciones vascas y el Gobierno espanol en torno al Concierto Economico y a la “paz fiscal” no sean cumplidos por las comunidades autonomas que presentan recursos contra la normativa fiscal foral, en alusion a la Rioja y Castilla y Leon.