

# Límites impuestos por el derecho comunitario a los beneficios fiscales a la actividad empresarial por razones de despoblación\*

IGNACIO CALATAYUD PRATS

*Doctor en Derecho.*

*Profesor de Derecho Administrativo CUNEF*

1. **Introducción: Despoblación, actividad de fomento y libre competencia**
2. **Ayudas de Estado y derecho comunitario. Elementos de las ayudas de Estado**
3. **Poder tributario de las comunidades autónomas y ayudas de Estado**
4. **Ayudas de Estado regionales permitidas**
5. **Impuestos directos que gravan la actividad empresarial en España y viabilidad de establecer ventajas tributarias**
  - 5.1. Sobre la posibilidad de introducir medidas en el impuesto sobre sociedades y en el IRPF a las actividades empresariales
  - 5.2. Medidas tributarias introducidas en España
6. **Bibliografía**

## Resumen

La despoblación genera desigualdades entre los ciudadanos, en términos de igualdad de oportunidades, así como un aumento de los costes y la accesibilidad a los servicios básicos. Para combatir la despoblación, en algunos sectores, se propone una fiscalidad diferenciada y más favorable para las actividades económicas en zonas despobladas; se debe señalar, sin embargo, que estas ayudas pueden violar la libertad de empresa y la libre

---

*Artículo recibido el 30/09/2021; aceptado el 25/10/2021.*

\* Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación: “Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación en el ámbito rural” (DESPORU), Ref.: RTI2018-099804-A-100. Financiado por: FEDER/Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, Agencia Estatal de Investigación. Gobierno de España.

competencia. Así, la posibilidad de que el Legislador español (Estado y comunidades autónomas) introduzca un régimen diferenciado, una menor tributación de las actividades económicas en zonas despobladas, depende y está estrictamente condicionada por la normativa reguladora de ayudas estatales de la Unión Europea. En el artículo se analizan las condiciones y los límites impuestos por la normativa de la UE para el establecimiento de los incentivos fiscales en zonas despobladas.

Palabras clave: *despoblación; fomento; ayudas de Estado; libre competencia; beneficios fiscales; exenciones tributarias.*

### **Limits imposed by EU law on tax benefits to business activity for depopulation reasons**

#### **Abstract**

*Depopulation generates inequalities among citizens, in terms of equal opportunities, as well as an increase in costs and accessibility to basic services. To fight depopulation, in some sectors a differentiated and more favorable tax system is proposed for economic activities carried out in depopulated areas. It should be noted, however, that these aids may violate freedom of enterprise and free competition. Thus, the possibility for the Spanish legislator (State and Autonomous Communities) to introduce a differentiated regime, lower taxation of economic activities in unpopulated areas, is conditioned by the state aid regulations of the European Union. The article analyzes the conditions imposed by EU law for the regulation of tax incentives in unpopulated areas.*

Keywords: *depopulation; development; state aid; free competition; tax benefits; tax exemptions.*

#### **1**

### **Introducción: despoblación, actividad de fomento y libre competencia**

El presidente del Gobierno y los presidentes de las comunidades autónomas convinieron, en la VI Conferencia de Presidentes celebrada el 17 de enero de 2017, elaborar una Estrategia Nacional Frente al Reto Demográfico, de naturaleza global y transversal, con el objetivo de diseñar una respuesta para paliar el despoblamiento territorial que sufre España.

En este contexto, el Gobierno impulsó el Comisionado para el Reto Demográfico, con el objetivo de cumplir los compromisos de la VI Conferencia de Presidentes, celebrada el 17 de enero de 2017, en la que se adoptó el acuerdo de elaborar una Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico. A ello hay que añadir la creación del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, con rango de Vicepresidencia Cuarta, y la consolidación de una estructura como la Secretaría General para el Reto Demográfico.

Diferentes estudios demuestran que la despoblación genera una desigualdad de oportunidades entre los ciudadanos y un aumento de los costes y de la accesibilidad a los servicios básicos<sup>1</sup>, desigualdad que obliga a promover acciones que tengan por objeto mitigar o paliar la misma.

---

1. El informe *Zonas escasamente pobladas y regiones con baja densidad de población*, realizado por EPRS - Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, septiembre de 2016, pp. 6-8, destaca la desigualdad a la que se enfrentan dichas zonas; en concreto, considera lo siguiente: “Los miembros más jóvenes de la sociedad prefieren emigrar hacia las ciudades y regiones con una actividad económica más dinámica en busca de mejores perspectivas de empleo, ya que, en la mayoría de estos territorios, las oportunidades profesionales siguen siendo limitadas y se circunscriben a sectores específicos (por ejemplo, agricultura y turismo). Como consecuencia de ello, la economía local se estanca debido a la pérdida de mano de obra activa y la falta de nuevas iniciativas empresariales. El resto de la población envejece gradualmente, ya que muchas de estas regiones adolecen de una tasa de natalidad baja y falta de jóvenes. La alta proporción de personas mayores crea necesidades adicionales de prestación de asistencia social y sanitaria, lo que entraña considerables costes. Estas necesidades no son fáciles de satisfacer a causa de las medidas de austeridad económica y otras razones estructurales (por ejemplo, falta de médicos y personal cualificado en estas regiones), mercados locales y –en algunos casos– las condiciones climáticas (...). Por lo general, las zonas escasamente pobladas y las regiones con baja densidad de población son remotas. El transporte y la falta de conexiones con las ciudades constituyen un problema importante para estos territorios. Acceder a muchas de estas zonas resulta difícil y el transporte suele ser inexistente o infrecuente y, a menudo, costoso. El transporte de pasajeros y de los productos y recursos necesarios para prestar servicios, desde estas regiones y hacia ellas, imponen costes adicionales a la actividad económica (...) la diversificación no siempre es una tarea fácil, ya que la mayoría de las zonas escasamente pobladas y las regiones con baja densidad de población se encuentran lejos de los centros urbanos y no pueden, por lo tanto, beneficiarse de los efectos indirectos económicos que genera la ciudad, como sí lo hacen otras zonas rurales. Debido a su tamaño, los recursos y el elevado coste del transporte, no pueden desarrollar economías de escala, como ocurre en otros territorios. Además, la agricultura en las zonas escasamente pobladas y las regiones con baja densidad de población se ve obstaculizada por su lejanía, el pequeño tamaño de sus explotaciones, el escaso grado de diversificación de sus productos, la dependencia de los mercados locales y –en algunos casos– las condiciones climáticas”.

Ante estas dificultades, las *Directrices Generales de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico del Ministerio de Política Territorial y Función Pública*, p. 37, señalan que el objetivo general de las mismas es “sentar las bases de un proyecto de país que garantice la igualdad de oportunidades y el libre ejercicio de los derechos de ciudadanía en todo el territorio”. Del mismo modo, el Documento de Acción de la Comisión de Despoblación de la FEMP, “Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España”, 2017, p. 4, considera: “El vaciamiento de la mayor parte del territorio español, además de provocar un grave problema de desequilibrio socioterritorial, compromete también las cuentas públicas –encarecimiento de los costes de prestación de servicios públicos y sostenimiento de infraes-

Pues bien, con el fin de paliar la despoblación y los efectos por ella generados, las Directrices Generales de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico fijan una serie de líneas de acción entre las que destaca facilitar el desarrollo de nuevas actividades económicas y el *fomento* del emprendimiento. En concreto, la fijación de población en el territorio despoblado requiere convertirlo en un espacio de oportunidades en el que la generación de actividad económica aproveche los recursos locales. En definitiva, se pretende el fomento de las actividades económicas en las zonas despobladas, con el fin de reactivarlas y fijar la población<sup>2</sup>.

Precisamente, la acción de fomento, tal y como fue definida por Jordana de Pozas, es: “La acción encaminada a proteger o promover las actividades, establecimientos o riquezas debidas a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos”<sup>3</sup>.

Sin duda alguna las ayudas e incentivos económicos se han erigido, en efecto, en uno de los medios más característicos y habituales de las políticas económicas y sociales de los Estados, pues a través de los mismos se puede lograr el encauzamiento y la orientación de las actividades privadas en la dirección deseada sin necesidad ni de asumir los medios necesarios para la gestión (servicio público) ni la utilización de técnicas coactivas (policía)<sup>4</sup>.

Pues bien, dentro de los medios de fomento económicos, esto es, aquellos que de un modo directo determinan la percepción de una cantidad o la dispensa de un pago obligatorio<sup>5</sup>, se encuentran no solo las subvenciones, sino también las ayudas de tipo tributario (exenciones, tipos reducidos, deducciones, etc.).

---

estructuras–, y supone una pérdida de potenciales activos de riqueza por el desaprovechamiento de recursos endógenos”.

Cfr: Rodríguez Peña (2020: 300).

2. Cfr: las Directrices Generales de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, pp. 38-39.

3. Vid. Jordana de Pozas (1949: 46). Para el autor, “la acción de fomento es una vía media entre la inhibición y el intervencionismo del Estado, que pretende conciliar la libertad con el bien común mediante la influencia indirecta sobre la voluntad del individuo para que quiera lo que conviene para la satisfacción de la necesidad pública de que se trate”.

4. La paradigmática STS de 27 de mayo de 1977 (Ar. 3229) define la actividad de fomento, diferenciándola de la actividad de policía y de servicio público, de la siguiente manera: “es una de las actividades de la Administración con tipicidad muy definida (...) mediante la cual la misma extiende sus objetivos, poniendo en práctica técnicas encaminadas a que estos se cumplan, sin necesidad de asumir directamente la gestión de los medios dirigidos a alcanzarlos, ni por tanto el montaje de servicios públicos; actividad en la que el dirigismo y el intervencionismo quedan sustituidos por otras medidas tendentes a que sean los propios administrados los que libremente colaboren en el cumplimiento de fines considerados convenientes y deseables, mediante orientaciones y persuasiones (...)”.

5. Vid. Jordana de Pozas (1949: 53).

Precisamente, dentro de las medidas de ayuda que determinados sectores proponen para la lucha contra la despoblación, se encuentra el establecimiento de bonificaciones o deducciones especiales en impuestos de actividades profesionales y empresariales, para quienes desarrollen su actividad y tengan su residencia habitual en zonas de prioridad demográfica<sup>6</sup>.

Ahora bien, una tributación diferenciada y más favorable para aquellas actividades económicas que se desarrollen en las zonas despobladas, o, lo que es lo mismo, la actividad de fomento mediante ayudas públicas a aquellas actividades económicas que se desarrollen en dichos territorios, puede suponer un atentado contra la libertad de empresa y la libre competencia<sup>7</sup>, razón por la cual va a ser limitada y delimitada<sup>8</sup>.

Podemos afirmar que la actividad de fomento mediante ayudas a la actividad económica supone un conflicto o dialéctica entre dos facetas del derecho a la igualdad, por un lado el derecho de igualdad de oportunidades y, por otro, la libre competencia, que implica no solo la igualdad en la competencia, sino también la libre concurrencia en condiciones de igualdad<sup>9</sup>.

En efecto, sin perjuicio de que los incentivos económicos a la actividad empresarial, entre los que se encuentran los incentivos tributarios, son uno de los mecanismos más eficientes para la promoción o redirección de la iniciativa económica privada, cabe indicar que el intervencionismo estatal mediante las ayudas económicas a favor de las empresas puede suponer un

---

6. Así lo propone el Documento de Acción de la Comisión de Despoblación de la FEMP, *Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España*, 2017, p. 14. En el mismo sentido se pronuncia el Documento de posición *Red de Áreas Escasamente Pobladas del Sur de Europa* (SSPA), p. 20, al indicar que un territorio que no ofrece oportunidades laborales en sintonía con el contexto socioeconómico actual es un territorio incapaz de mantener y atraer población, y, por lo tanto, condenado. Por ello, la Red SSPA destaca como medidas prioritarias aquellas que en mayor medida consideran pueden contribuir a la modernización y diversificación de la estructura económica de las ZEP y, en concreto, deducciones en los impuestos de actividades profesionales y empresariales.

Muy crítico con la posibilidad de utilizar beneficios fiscales como medida de fomento para paliar la despoblación se muestra Lago Montero (2020: 68). El autor cree más en la efectividad de las medidas de gasto público subvencional y de inversión que en la efectividad de medidas puramente tributarias. En los mismos términos se pronuncia Rodríguez Peña (2020: 311).

7. Como expresa Sainz Moreno (1977: 607), “en sentido jurídico, libre competencia significa igualdad de los competidores ante el derecho”.

Igualmente, se pronuncia Descalzo González (2011: 214), para quien “la libre competencia significa ante todo y sobre todo, igualdad, esto es, posibilidad de participar en condiciones de igualdad en el entero proceso económico”.

8. Como manifiesta Gimeno Feliú (1995: 155), las técnicas de fomento del desarrollo económico “se encuentran condicionadas por dos concretos ‘escenarios’ sobre los que deben articularse: el derecho de libertad de empresa consagrado en el artículo 38 de nuestra Constitución y el principio de libre competencia a que se refiere el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea”.

9. Cfr: Aragón Reyes (1996: 175).

obstáculo insuperable a la libre competencia y al funcionamiento del mercado<sup>10</sup>.

La concesión de ayudas públicas por parte de las administraciones constituye una forma de intervención pública en la economía que, sin perjuicio de la persecución de ciertos objetivos de interés público, puede alterar el funcionamiento de los mercados, introduciendo distorsiones al juego competitivo y a la eficiencia de los mismos. El intervencionismo arbitrario mediante la concesión de ayudas públicas por parte de los poderes públicos conduce, según demuestra la experiencia, a una reducción de la competitividad de las empresas, al debilitamiento de las economías y, en última instancia, al perjuicio sobre el bienestar económico general y del consumidor en particular<sup>11</sup>.

Es patente que una asignación arbitraria y caprichosa de ayudas económicas a las empresas puede erosionar la libre competencia en tanto en cuanto interfiere o puede interferir en el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales, y esta es la razón por la cual la Unión Europea asume un papel preponderante en la regulación y el control de las ayudas de Estado a las empresas.

En efecto, el artículo 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) atribuye a la Unión la competencia exclusiva para el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior. El control de las ayudas de Estado forma parte de la Política de Competencia de la UE, y la Comisión se erige como la máxima responsable de dicho control. Las ayudas públicas han demostrado ser uno de los instrumentos por los que más puede resultar afectada la competencia, dada la gran capacidad económica y regulatoria de los Estados y las administraciones públicas. La razón de ser del control de las ayudas públicas en el ámbito de la Unión Europea y de su atribución a la Comisión es obvia: la salvaguarda de uno de los principales objetivos de la Unión, en concreto, la creación de un mercado único, un mercado interior en el que se garanticen la igualdad y la equidad de todos los operadores económicos, con independencia del Estado miembro del que procedan, y que reúna las condiciones de libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales<sup>12</sup>.

10. Como indica Descalzo González (2011: 213-214): “La necesidad de arbitrar un sistema de control sobre las ayudas públicas responde, como se sabe, a las alteraciones que su concesión a las empresas pueden producir en el mercado. De un lado, las ayudas públicas pueden impedir la libre competencia, dado que restan eficacia a la asignación de los recursos y, por otra parte, las ayudas deben examinarse desde el punto de vista de las empresas competidoras de la ayudada, que ven, paradójicamente, como los impuestos que pagan sirven para beneficiar a su competidor por ser más ineficiente”.

11. Cfr. el *Informe anual sobre ayudas públicas de la Comisión Nacional de la Competencia*, Madrid, 2010, p. 4.

12. Vid. Fernández Farreres (1993).

En definitiva, la viabilidad de que el Legislador español (Estado y comunidades autónomas) introduzca un régimen diferenciado, una menor tributación a las actividades económicas que se realicen en las zonas despobladas<sup>13</sup>, va a depender y va a estar estrictamente condicionada por la normativa comunitaria<sup>14</sup>, cuyo estudio se hace, por tanto, obligatorio.

Sin duda alguna la Conferencia de Presidentes, consciente de las limitaciones del Legislador a la hora de otorgar ayudas públicas a las actividades económicas que se puedan desarrollar en las zonas despobladas, es por lo que señala el compromiso de defender ante las autoridades de la Unión Europea la necesidad de que las políticas de la Unión tengan en cuenta los desafíos demográficos. Tal y como indican las *Directrices Generales de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico* del Ministerio de Política Territorial y Función Pública: “Tanto en la posible reforma de los incentivos existentes, como en la formulación, en su caso, de otros nuevos debemos tener siempre

---

13. Tal y como explicitan las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 (2013/C 209/01), pp. 20-21, las ayudas a zonas geográficas concretas pueden causar dos potenciales falseamientos principales de la competencia y del comercio: “Se trata de falseamiento en los mercados de producto y de los efectos de localización. Ambos tipos pueden dar lugar a ineficiencias de asignación (que socavan el resultado económico del mercado interior) y a problemas de distribución (distribución de la actividad económica entre las regiones). Un efecto potencialmente lesivo de las ayudas estatales es que impiden que los mecanismos de mercado produzcan resultados eficientes premiando a los productores más eficientes y ejerciendo presión sobre los menos eficientes para que mejoren, reestructuren o abandonen el mercado. Un desarrollo sustancial de la capacidad inducido por la ayuda estatal en un mercado poco productivo podría en particular falsear indebidamente la competencia, pues la creación o el mantenimiento del exceso de capacidad podría dar lugar a una compresión de los márgenes de beneficio y a una reducción de las inversiones de los competidores o incluso a la salida de estos del mercado. Esto podría llevar a una situación en la que competidores, que de otra manera podrían mantenerse en el mercado, se vieran expulsados de él. También se puede impedir la entrada o la expansión de empresas en el mercado y reducir los incentivos para que los competidores innoven. Esto da lugar a estructuras de mercado ineficientes que también son lesivas a largo plazo para los consumidores. Por otra parte, la disponibilidad de ayuda puede inducir un comportamiento acomodaticio o temerario por parte de beneficiarios potenciales. El efecto a largo plazo sobre los resultados globales del sector probablemente será negativo (...) Aparte del falseamiento en los mercados de producto, la ayuda regional por su naturaleza también afecta a la localización de la actividad económica. Cuando una zona atrae una inversión gracias a la ayuda, otra zona pierde esa oportunidad. Estos efectos negativos en las zonas afectadas adversamente por la ayuda podrán sentirse en la pérdida de actividad económica y en los empleos perdidos, incluso a nivel de los subcontratistas. También puede sentirse en la pérdida de externalidades positivas (por ejemplo, efecto de agrupamiento, difusión de conocimientos, educación y formación, etc.)”.

14. Para Armesto y Herrera (2006), consultado en Westlaw Insignis: “Pese a los escasos avances en el ámbito de la armonización fiscal, el uso de beneficios tributarios en el impuesto sobre sociedades se ve sometido a importantes limitaciones. La prohibición de ayudas de Estado (arts. 87-89 TCE) supone una restricción muy severa, concretada en diversos reglamentos y comunicaciones de la Comisión, e interpretado de forma expansiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”.

presente que su diseño debe hacerse respetando el principio de igualdad por razón del territorio y la normativa comunitaria de ayudas de Estado”<sup>15</sup>.

## 2

### **Ayudas de Estado y derecho comunitario. Elementos de las ayudas de Estado**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: “Salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, 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”.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y las comunicaciones de la Comisión Europea<sup>16</sup> a la hora de determinar si una determinada medida puede ser calificada, o no, como ayuda de Estado, se deben cumplir los siguientes requisitos o características:

1) Debe conceder una ventaja a sus beneficiarios; 2) tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos; 3) debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados; 4) debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Es decir, debe ser selectiva respecto de los beneficiarios.

Pasemos a analizar los requisitos.

En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. El concepto de ayuda de Estado comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos<sup>17</sup>. De ello se

15. *Cfr. Directrices Generales de la Estrategia Nacional frente al Reto Demográfico* del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, p. 51.

16. Resultan fundamentales al objeto de este estudio la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01); la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), y la Comunicación de la Comisión: Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (2021/C 153/01) 2022-2027.

17. Sentencia del TJCE, de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, C-30/59.



deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado<sup>18</sup>.

En segundo lugar la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. No es necesario que haya una transferencia positiva de fondos, es suficiente con que el Estado no haya percibido ingresos. Renunciar a ingresos que, de lo contrario, se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales. Por ejemplo, un “déficit” en los ingresos fiscales generado por exenciones o reducciones fiscales cumple el requisito de fondos estatales del artículo 107, apartado 1, del Tratado. En definitiva, una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros.

En tercer lugar, según la jurisprudencia del TJUE, el requisito de que la ayuda repercuta en los intercambios comerciales se cumple a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. 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. En esta constatación no influye el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga un tamaño modesto, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones, o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la comunidad.

En cuarto lugar, resulta crucial, a los efectos de este estudio, el requisito de que la ayuda debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

Para que una ayuda sea considerada selectiva debe favorecer a una empresa o un conjunto de empresas, es decir, debe cumplir el llamado requisito de selectividad, el cual puede definirse como la discriminación, o el trato diferenciado, de una empresa, un grupo de empresas o incluso un sector económico, con respecto a otros que se encuentran en una situación comparable.

En definitiva, la selectividad implica elegir a uno o varios beneficiarios dentro de un conjunto de ellos.

Por tanto, para juzgar si una medida tributaria es selectiva será preciso primero determinar cuál es esa totalidad, esto es, el régimen impositivo normal-

---

18. Sentencia del TJCE, de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España SA/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92.

mente aplicable a empresas competidoras en circunstancias fácticas y jurídicas similares, y, a continuación, averiguar si se ha procedido a beneficiar a una parte de esa totalidad con arreglo a un criterio determinado. Esta selección o especificación constituye, por tanto, una desviación o derogación respecto del régimen general. Dicho de otra forma, aquellas medidas que afecten al total de empresas (medidas generales) no serán constitutivas de ayuda de Estado.

Centrándonos en las aplicaciones más cercanas en el tiempo del requisito de selectividad en relación con ayudas de naturaleza tributaria, se considera que son selectivas no solo las ventajas concedidas a favor de una sola empresa<sup>19</sup>, sino también las que benefician a ciertas categorías de empresas, a ciertas producciones o actividades dentro de un sector de actividad<sup>20</sup> y, por lo que a nosotros interesa, a las ayudas tributarias regionales<sup>21</sup>.

En concreto la selectividad regional, territorial o geográfica hace referencia a aquellas ventajas tributarias que tienen un ámbito de aplicación territorial limitado y centrado a una parte de un Estado miembro, de modo tal que no son selectivas aquellas ventajas fiscales que se aplican a todo el territorio de un Estado (aunque no se apliquen en el resto de Estado miembros).

En principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales y, por tanto, no incurrir en selectividad geográfica<sup>22</sup>.

Así, por ejemplo, una ley estatal que estableciera una rebaja en el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades domiciliadas en las regiones despobladas sería una medida selectiva y, por tanto, una ayuda de Estado.

En definitiva, solo las medidas generales (normativas) que se aplican en la totalidad del territorio del Estado miembro escapan al criterio de selectividad regional establecido en el artículo 107, apartado 1, del Tratado<sup>23</sup>.

Ahora bien, el hecho de que el Estado introduzca un régimen fiscal diferenciado consistente en una menor tributación de las actividades económicas que se realicen en las zonas despobladas y que tenga la consideración de ayuda de Estado no significa que esté prohibido. Significa, como veremos,

19. STJCE de 14 de septiembre de 2004, España/Comisión, C-276/02.

20. STJCE de 8 de noviembre de 2001, Adria/Wien Pipeline, C-143/99.

21. STJCE de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98.

22. No obstante, determinadas medidas que aparentemente pueden ser generales, sin embargo, *de facto*, no lo son, y ello debido a las condiciones o barreras impuestas por los Estados miembros que impiden a determinadas empresas beneficiarse de la medida (por ejemplo, aplicar una medida fiscal únicamente a inversiones que superen determinado umbral). En estos casos la ayuda reuniría el requisito de selectividad.

23. Para Martínez y Ruiz-Almendral (2006: 599): “Aquellas normas que sean identificadas como *desviaciones* respecto del sistema tributario general, podrán ser por ello calificadas de selectivas y, cumpliéndose el resto de requisitos, de ayudas de Estado”.

que para ser válido tiene que cumplir con los requisitos y límites cualitativos y cuantitativos establecidos en la normativa comunitaria e, igualmente, ser autorizado por la Comisión Europea.

### 3

#### **Poder tributario de las comunidades autónomas y ayudas de Estado**

Una cuestión de especial relevancia en relación con la selectividad regional en los Estados descentralizados, y por tanto en España, es cuál es el término de comparación para determinar si existe la selectividad, esto es, cuál es el término válido de comparación para determinar si la medida es general o no lo es, y ello porque si el término válido de comparación es el Estado central, entonces todos los sistemas autonómicos fiscales que establecieran una ventaja tributaria en su territorio constituirán ayudas estatales, al ser considerados selectivos<sup>24</sup>.

---

24. Así se lo cuestiona el abogado general del TJUE en el asunto Portugal/Comisión, C-88/03, caso Azores. Este caso tenía por objeto analizar si era o no una ayuda de Estado el Decreto Legislativo regional 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en virtud del cual la Asamblea legislativa regional de las Azores aprobó, para el territorio de las Azores, una reducción de los tipos del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades aplicables a todos los agentes económicos, tanto si eran personas físicas como jurídicas. Dichas reducciones se fijaron: a) en un 15 % para 1999 y en un 20 % desde el 1 de enero de 2000 por lo que atañe al impuesto sobre la renta, y b) en un 30 % en el caso del impuesto de sociedades. Para el TJUE: “45. El carácter selectivo es lo determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable en una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87 CE, apartado 1. La razón es evidente. Por definición, tales modificaciones solo benefician a aquellas empresas que operan en una determinada región del territorio de un Estado miembro. Si, conforme al criterio de la Comisión, tomáramos como marco de referencia en todos los casos el territorio del Estado miembro, todas las medidas nacionales que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica limitada serían *a priori* ‘geográficamente’ selectivas (a diferencia del carácter selectivo ‘material’, que se da cuando una medida favorece a las empresas en una determinada industria o sector de la economía). En este caso, las normas sobre las ayudas de Estado pueden aplicarse para reducir las distorsiones de la competencia. 46. Sin embargo, si en algunos casos debiéramos tomar como punto de referencia el área geográfica en la que se aplica el tipo impositivo diferente, las medidas que los establecen no serán ‘selectivas’, ya que se aplicarían a todas las empresas de esa zona geográfica. En tal caso, las únicas disposiciones del Tratado que permiten reducir las distorsiones de la competencia son el artículo 94, que permite adoptar por unanimidad directivas para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común, y los (raramente aplicados) artículos 96 CE y 97 CE, que permiten que la Comisión celebre consultas con los Estados miembros y en su caso que el Consejo adopte directivas con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia en el mercado común derivadas de las divergencias entre las legislaciones de los Estados miembros. 47. La cuestión crucial es por tanto la siguiente: ¿Cuál debe ser el punto de comparación para determinar si una medida que establece un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada ‘favorece a determinadas empresas

En los casos de medidas adoptadas por los entes regionales la cuestión es determinar si el ente territorial tiene autonomía suficiente y desligada del poder central<sup>25</sup>. En este supuesto, para analizar si nos encontramos ante una ayuda de Estado hay que analizar si el ente regional, en relación con la concreta medida adoptada, está operando de manera autónoma, es decir, hay que preguntarse si tiene autonomía de carácter institucional, de procedimiento y de tipo económico y financiero.

En este sentido, tal y como se desprende de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, caso Azores, un ente disfruta de autonomía institucional cuando el ente territorial cuenta con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central. Por su parte, tiene autonomía de procedimiento cuando la ventaja fiscal ha sido adoptada por el ente territorial siguiendo un procedimiento en el cual el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente. Por último, la autonomía económica viene dada cuando la pérdida de recaudación motivada por el beneficio fiscal no es compensada por el poder central a través de transferencias o subvenciones. Un gobierno regional es autónomo económicamente si decide subir los impuestos, recaudar más y, en consecuencia, gastar más en servicios públicos. Del mismo modo es autónomo económicamente cuando opta por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso.

De este modo, cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el Gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región<sup>26</sup> y, por tanto, no es una ayuda de Estado. De esta forma, las

---

o producciones' en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1º b) ¿Cuándo son selectivas las medidas que establecen un tipo impositivo diferente en una zona geográfica determinada?''.

25. Cfr. Blanco García (2014: 56).

26. Este es el supuesto analizado y que acontece en la Sentencia del TPI de 18 de diciembre de 2008. La misma tenía por objeto el sistema de imposición introducido por la reforma fiscal aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar integrado por un impuesto sobre el número de empleados (*payroll tax*), un impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*) y una tasa de registro (*registration fee*): el impuesto sobre el número de empleados establece que todas las sociedades de Gibraltar estarán sujetas a un impuesto sobre el número de empleados de 3000 GBP por empleado y año; cada "empleador" de Gibraltar deberá pagar el impuesto sobre el número de empleados de acuerdo con el número total de sus "empleados" a tiempo completo o parcial "empleados en Gibraltar"; el impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*) establece que todas las sociedades que ocupen propiedades en Gibraltar con fines empresariales pagarán un impuesto por superficie ocupada a un tipo equivalente a un porcentaje del tipo general al que estén sujetas con arreglo al impuesto de bienes inmuebles en Gibraltar; la tasa de registro establece que todas las sociedades de Gibraltar pagarán una tasa de registro anual cuyo importe será de 150 GBP para las sociedades no destinadas a generar ingresos y de 300 GBP para las sociedades destinadas a generar ingresos. El límite máximo del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT será igual al 15 % de los beneficios. Del establecimiento de este límite máximo se deduce que las

empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídica y económicamente distintos que no pueden compararse. En estos supuestos

---

empresas solamente pagarán el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT si logran beneficios y que el importe de esos impuestos no sobrepasará el 15 % de dichos beneficios.

Para la Comisión dicha medida era selectiva desde el punto de vista regional en la medida en que instaura un sistema del impuesto de sociedades que grava a las sociedades de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido (considerando 127 de la Decisión impugnada).

La Sentencia rechaza la selectividad regional al considerar que Gibraltar tiene autonomía institucional, procedimental y económica. En concreto, y por lo que respecta a la autonomía económica, realiza las siguientes afirmaciones: “101. Por lo que se refiere al tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*, en el caso de autos es preciso examinar si las eventuales consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener para Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Reino Unido. 102. La Comisión sostiene que dicho requisito supone que la entidad infraestatal no pueda recurrir, ni siquiera potencialmente, a ninguna ayuda que le permita compensar los efectos de las decisiones adoptadas por esa misma entidad en materia fiscal. Por consiguiente, la Comisión discute que el mencionado requisito exija la existencia de un vínculo entre, por una parte, toda medida regional de reducción impositiva y, por otra parte, toda subvención procedente del Gobierno central o de otra región. Según la Comisión, esa interpretación no concuerda con el supuesto cuarto requisito según el cual la entidad infraestatal debe desempeñar un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en su territorio. En efecto, a su entender, para apreciar si dicho requisito se cumple, es necesario tomar en consideración todas las fuentes de financiación procedentes del Gobierno central, ya que el dinero es fungible y un pago que libera a Gibraltar de un gasto público le permite dedicar más dinero a otro proyecto o reducir los impuestos. A la luz de esta interpretación, la Comisión cuestiona que en el caso de autos se cumpla el tercer requisito, debido a las supuestas ayudas financieras otorgadas por el Reino Unido a Gibraltar. 103. A este respecto, la Comisión se refiere, en particular, a la financiación por el Reino Unido del fondo de seguridad social de Gibraltar, con el fin de que este último pueda pagar las pensiones de los nacionales españoles actualmente residentes en España que trabajaron en Gibraltar antes de que las autoridades españolas decidiesen cerrar la frontera entre España y Gibraltar en 1969. Además, hace referencia a las ayudas en apoyo del desarrollo concedidas por el Reino Unido a Gibraltar en diversas ocasiones tras la adhesión del Reino Unido a la Comunidad, a la financiación por el Reino Unido de un régimen de aportación de capital de riesgo para las pequeñas y medianas empresas (PYME) establecidas en el Reino Unido y en Gibraltar, así como a la subvención de la explotación del aeropuerto de Gibraltar realizada por el Ministerio de Defensa del Reino Unido. 104. No puede acogerse esta argumentación (...) 106. A continuación, es preciso señalar que el uso del verbo ‘compensar’ por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en apartado 42 *supra*, **implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trata.** La interpretación propuesta por la Comisión haría que el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*, quedase sin efectos, ya que resulta muy difícil concebir que exista una entidad infraestatal que no reciba apoyo financiero alguno, cualquiera que sea su forma, del Gobierno central (...) 113. Por consiguiente, a falta de elementos que puedan desvirtuar las afirmaciones de los demandantes según las cuales Gibraltar no recibe ningún apoyo financiero del Reino Unido que compense las consecuencias financieras de la reforma fiscal, debe considerarse que en el caso de autos se cumple el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra*”.

no habría selectividad geográfica o regional y, en consecuencia, ayuda de Estado<sup>27</sup>.

Por el contrario, el ente regional no es autónomo económicamente cuando la pérdida de recaudación derivada de la aplicación de la ventaja fiscal es compensada mediante transferencias o subvenciones por el ente central<sup>28</sup>.

A la vista de los requisitos exigidos por la normativa y la jurisprudencia comunitarias, y su confrontación con los distintos regímenes de financiación que existen en España (el de los territorios forales, el de Canarias, y el régimen de financiación común)<sup>29</sup>, nos podemos encontrar con los siguientes supuestos:

---

27. No quiere esto decir, sin embargo, que la selectividad regional o geográfica no pueda operar en los sistemas tributarios regulados y establecidos por las regiones, pudiéndose dar el caso de que dentro de una región, en nuestro caso comunidad autónoma, esta fije una ventaja fiscal (por ejemplo, un tipo impositivo reducido) aplicable únicamente a ciertas provincias o municipios de la misma. En este caso existiría selectividad regional.

28. En la citada Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, caso Azores, el TJUE, tras analizar la autonomía institucional, procedimental y económica, concluye que, si bien Azores posee autonomía institucional y de procedimiento, carece de autonomía económica, ya que la normativa portuguesa permite que la merma en la recaudación provocada por la reducción de los tipos impositivos se vea compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central en forma de transferencias presupuestarias. En palabras del TJUE: “A este respecto, procede destacar que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley n.º 13/98, y en el marco de la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las regiones autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional. 73. Con arreglo al artículo 32 de dicha Ley, la aplicación de este principio se traduce en el deber, que incumbe tanto a las autoridades centrales como a las regionales, de promover la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad disminuyendo la presión fiscal regional y en la obligación de garantizar un nivel adecuado de servicios públicos y de actividades privadas. 74. Tal como reconoce el Gobierno portugués, el Decreto n.º 2/99/A, como corolario de esta estructura constitucional y legislativa, ha procedido a la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales. 75. Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley n.º 13/98 en forma de transferencias presupuestarias. 76. De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central”.

29. De conformidad con lo preceptuado por la Constitución Española, existen tres modelos de financiación en territorio español: por un lado el modelo de financiación aplicable a los territorios forales del País Vasco y Navarra, por otro lado el modelo de financiación aplicable al archipiélago canario, y finalmente el denominado sistema común de financiación aplicable al resto de comunidades autónomas. Estos modelos de financiación van a dar lugar

Primero.- El Estado central, con competencia plena en la regulación de un tributo, decide unilateralmente aplicar a una zona geográfica limitada un tipo impositivo menor o medidas selectivas ventajosas. En este caso la medida es selectiva y se considera ayuda de Estado<sup>30</sup>. Este es el caso de Canarias y de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En dicha Ley se regulan, entre otras, toda una serie de ventajas fiscales, tanto en el IS como en el IRPF, a las actividades económicas realizadas en Canarias y que, por ser selectivas geográficamente, tienen la consideración de ayudas de Estado y tienen que someterse a las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2022-2027 y notificarse a la Comisión Europea para su autorización.

Este sería el caso, igualmente, de las hipotéticas ventajas fiscales aplicables a una determinada región o zona, sometida al sistema de financiación común, que el Estado pudiera regular en el impuesto sobre sociedades o en el IRPF.

Segundo.- El ente territorial inferior, en nuestro caso la comunidad autónoma, tiene atribuida la facultad de regular sus propios tributos. Tiene plena autonomía, tanto en la faceta de los ingresos, esto es, la faceta tributaria, como en la faceta del gasto público. En estos supuestos cada ente territorial puede fijar la ventaja tributaria que estime y ello al no existir un marco de referencia, pues todos los entes regionales son libres de fijar el tipo que quieran sin que obtengan una compensación por el Estado central como consecuencia de la ventaja fiscal aprobada por ellos. En estos casos no existiría ayuda de Estado. Este sería el caso de los regímenes forales de País Vasco y Navarra, regímenes que a juicio de los órganos jurisdiccionales internos, tanto el TSJ País Vasco como el Tribunal Supremo<sup>31</sup>, por remi-

---

a importantes diferencias a la hora de determinar y distribuir las competencias financieras correspondientes al Estado y a las comunidades autónomas.

30. Este es el supuesto objeto de análisis en la Sentencia del TJCE de 19 de septiembre de 2000 en el asunto C-156/98, sobre ayudas fiscales para favorecer las inversiones concedidas a las empresas de los nuevos estados federados alemanes. En dicha Sentencia el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos *Länder* y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. La desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y solo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos *Länder* o en Berlín Oeste.

31. Para el TSJ de País Vasco, en Sentencia n.º 889/2008, de 22 diciembre: “En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas —y luego se volverá sobre ello—, acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su com-

sión del TJUE<sup>32</sup>, ostentan los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica y, en consecuencia, que el marco de referencia de la selectividad regional es la comunidad autónoma y no la normativa estatal.

Tercero.- Tanto el Estado central como el ente regional cuentan con competencia normativa en la regulación de un determinado tributo. Esto es lo que ocurre con los tributos cedidos a las comunidades autónomas de régimen común, en las que estas cuentan con determinadas competencias normativas sobre los tributos.

La cuestión estribaría en determinar si la regulación por parte de la comunidad autónoma de una ventaja fiscal aplicable exclusivamente en su territorio es una ayuda estatal.

---

petencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema legal acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por las regiones”. Para el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>), Sentencia de 30 marzo 2012, “a los efectos de determinar la existencia de autonomía económica, tal y como señalan las sentencias del TJUE de 6 de septiembre de 2006 (apartado 67) y de 11 de septiembre de 2008 (123), lo único relevante es que ‘las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central’. Por otro lado, para la propia Sentencia (129, 130, 135) es necesario que exista una ‘relación de causa a efecto’ entre las medidas fiscales de una reducción de tipos impositivos y las pretendidas ‘compensaciones’. Y es necesario recordar que esta ‘relación causa-efecto compensatoria’ es el aspecto clave para determinar la existencia de autonomía económica y financiera, porque toda la argumentación de la recurrente gira en torno a aspectos tales como la valoración de competencias, la estimación de determinadas variables, la suficiencia o no, a su juicio, de las aportaciones que realiza la Comunidad Vasca a las arcas del Estado... Aspectos que podrán sustentar una eventual impugnación de la Ley del Cupo pero no unas medidas fiscales que nada tienen que ver con esos otros aspectos. A este respecto, el TJUE declara (apartado 129 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008) que solo existirá ‘compensación’ cuando exista una ‘relación de causa a efecto’ entre una medida tributaria adoptada por las autoridades (infraestatales, en este caso, las forales) y los importes puestos a cargo del Estado (en este caso concreto, el español). Pero es más, como declara el TJUE (apartado 135 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008): ‘(...) el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan, y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales’. (...) En el caso de autos, se cumplen, como así lo fundamenta y declara la sentencia de instancia, los requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, a que se refiere el concepto comunitario de ‘autonomía suficiente’ (sentencia del TJCE en el asunto Azores), respecto de las medidas fiscales recurridas en el proceso de instancia, lo que impide que puedan calificarse como ayudas de Estado, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado CE, en la medida en que, ya de entrada, no concurre el requisito de selectividad inherente al concepto de ayuda”.

32. Cfr: Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C 428/06 a C 434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT Rioja) y Comunidad Autónoma de La Rioja contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.



En este supuesto, para analizar si nos encontramos ante una ayuda de Estado, hay que analizar si el ente regional, en relación con la concreta medida adoptada, está operando de manera autónoma, es decir, hay que preguntarse si tiene autonomía de carácter institucional, de procedimiento y de tipo económico y financiero.

Precisamente, en la doctrina existen distintos posicionamientos a la hora de entender si las comunidades autónomas de régimen común gozan de la suficiente autonomía, fundamentalmente económica, a efectos de ayudas de Estado<sup>33</sup>.

---

33. Así, entre otros, considera que la posible regulación de ventajas fiscales por parte de las comunidades autónomas de régimen común no superaría el test de autonomía Caamaño Anido (2007: 355-364), para quien la reducción de ingresos que experimenta una comunidad autónoma por introducir beneficios fiscales (como el caso que él comenta, en que la Comunidad Autónoma de Madrid introdujo una reducción de la tarifa autonómica del IRPF) se ve compensada, al menos parcialmente, con el incremento de su participación en los ingresos del Estado (vía incremento de su dotación con cargo al Fondo de Suficiencia Financiera). En términos similares se pronuncia Pérez Bernabeu (2010, consultado en Westlaw Insignis), quien considera lo siguiente: “El hecho de que las comunidades autónomas participen en la práctica de los ingresos del Estado a través de su participación en el Fondo de Competitividad, el Fondo de Cooperación, el Fondo de Compensación Interterritorial, el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (en menor medida puesto que solo un 5 por ciento de sus recursos son dotados por el Estado) y sobre todo, la participación en el Fondo de Suficiencia Global, que actúa como recurso de cierre del sistema, es, a nuestro juicio, un importante escollo en la eventual valoración que el TJCE podría realizar sobre la existencia de la autonomía de las comunidades autónomas de régimen común. Queremos destacar que es la participación de las CCAA en el Fondo de Suficiencia Global el que plantea más claramente obstáculos al reconocimiento de la autonomía económica de las CCAA de régimen común, pues la participación de estas en este fondo depende de la magnitud de los ingresos tributarios, de manera que si la cuantía de estos se reducen y, consecuentemente, no se cubren las necesidades de financiación de la CCAA en cuestión, su participación en el Fondo de Suficiencia Global se verá aumentada en cantidad suficiente para cubrir sus necesidades de gasto”.

Por el contrario, hay autores que consideran que las comunidades autónomas de régimen común superan el triple test de autonomía y, en consecuencia, la regulación y establecimiento de una ventaja fiscal no supondría una ayuda de Estado. Así, por ejemplo, se pronuncia Blanco García (2014: 66-67) al indicar que, “en ningún caso, las medidas fiscales adoptadas por las CCAA de régimen común podrían ser calificadas como selectivas al no existir un parámetro de referencia que determine el nivel impositivo normal”. Para este autor, siguiendo las conclusiones del abogado general Geelhoed, en el caso Azores, las comunidades autónomas de régimen común se encontrarían en un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades territoriales de un determinado nivel tienen atribuida la facultad de fijar libremente un tipo impositivo para el territorio de su competencia. Esta situación no puede calificarse como selectiva, en cuanto que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia. Para García Novoa (2006: 238), “en España, tanto las comunidades autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas. Sin embargo, solo quedarían excluidas las medidas de aplicación general (reducciones de tipos de gravamen, de mínimos exentos, bonificaciones como las previstas respecto al ISD o IRPF) y no los singulares incentivos fiscales”.

Se encuadra en este supuesto la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan introducir tipos reducidos, exenciones o deducciones en el IRPF, a la actividad empresarial o profesional, pues el mismo es un tributo en el que las comunidades autónomas tienen competencias normativas y una parte de la recaudación.

Ahora bien, debemos volver a reiterar que el hecho de que bien el Estado central bien la comunidad autónoma introduzcan un régimen tributario diferenciado, consistente en una menor tributación de las actividades económicas que se realicen en las zonas despobladas, y que tenga la consideración de ayuda de Estado, no significa que esté prohibido, al contrario, significa que para ser válido tiene que cumplir con los requisitos establecidos en la normativa comunitaria e, igualmente, ser autorizado por la Comisión Europea.

#### 4

### Ayudas de Estado regionales permitidas

Si bien la Unión Europea tiene como finalidad el establecimiento de un régimen de mercado en plena libertad dentro del territorio comunitario, ello no significa que no sea sensible con las especiales circunstancias de ciertos territorios, circunstancias que producen una serie de costes económicos y sociales que deben ser tenidos en cuenta a la hora de valorar la viabilidad de ayudas públicas<sup>34</sup>.

Tal y como señala el artículo 174 del TFUE: “A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Unión, esta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica, social y territorial. La Unión se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones menos favorecidas. Entre las regiones afectadas se prestará especial atención a las zonas rurales, a las zonas afectadas por una transición industrial y a las regiones que padecen desventajas naturales o demográficas graves y permanentes como, por ejemplo, las regiones más septentrionales con una escasa densidad de población y las regiones insulares, transfronterizas y de montaña”.

34. Tal y como señala Fernández Farreres (2016: 242): “Aunque se reconoce que las ayudas estatales erosionan la libertad de competencia al interferir en el empleo eficiente de los recursos y en los intercambios comerciales, razón por la cual deberían ser suprimidas o, al menos, restringidas a supuestos excepcionales, al final todos estos postulados quedan fuertemente relativizados. Las prácticas comunitarias seguidas avalan que las ayudas se consideran necesarias y hasta imprescindibles, máxime cuando el sistema económico en su conjunto, o sectores del mismo especialmente sensibles, entran en crisis”.

Esta necesidad de desarrollo económico, la certeza de la desigualdad que se produce en las regiones con escasa densidad de población, motiva que las regiones despobladas puedan requerir de una aplicación especial del derecho comunitario, de modo que se exceptúe o pondere la aplicación de las normas comunitarias, y en concreto las normas de ayudas de Estado. Precisamente, los condicionantes geográficos y sociales que existen en las zonas despobladas producen una serie de costes económicos y sociales que son tenidos en cuenta por el derecho comunitario, a la hora de permitir un régimen singular de ayudas de Estado. La razón de ser de tal excepción radica en que en dichas regiones, por las características que tienen, es más difícil que se realice, en plenas garantías de igualdad, el mercado interior. En concreto podemos hablar de costes de las zonas despobladas como el conjunto de costes que soportan las empresas situadas en dichas regiones y que se suman a los costes normales de producción en el resto de regiones de Europa<sup>35</sup>.

Precisamente, y a pesar del perjuicio que subyace en las ayudas de Estado, no puede soslayarse su utilidad para alcanzar objetivos económicos y sociales que no se podrían conseguir con el libre juego del mercado<sup>36</sup>. En concreto, este tipo de ayuda se denomina “ayuda regional”, y está destinada a apoyar el desarrollo económico y la creación de empleo de ciertas regiones.

Es por este motivo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 107, apartado 3, letras a y c), se consideran compatibles con el mercado interior las siguientes ayudas: “a) 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 subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social; (...) c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

Con el objetivo de determinar qué regiones y qué tipo de ayuda está permitida, la Comisión ha dictado las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2022-2027 (2021/C 153/01), ayudas destinadas a

35. Vid. Fornieles Gil (2005-2006: 40-41).

Tal y como señala el informe *Zonas escasamente pobladas y regiones con baja densidad de población*, realizado por el Servicio de Estudios del Parlamento Europeo (EPRS), septiembre de 2016, p. 7: “Por lo general, las zonas escasamente pobladas y las regiones con baja densidad de población son remotas. El transporte y la falta de conexiones con las ciudades constituyen un problema importante para estos territorios. Acceder a muchas de estas zonas resulta difícil y el transporte suele ser inexistente o infrecuente y, a menudo, costoso. El transporte de pasajeros y de los productos y recursos necesarios para prestar servicios, desde estas regiones y hacia ellas, imponen costes adicionales a la actividad económica”.

36. Cfr. Pascual González (2001: 67).

impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones menos favorecidas de la Unión Europea.

Las Directrices identifican las zonas que pueden recibir ayudas y la intensidad y el tipo de ayuda que pueden recibir.

En principio, en las regiones que se incardinan en la letra a) del artículo 107, apartado 3, esto es, regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, regiones ultraperiféricas o zonas de muy poca población, la intensidad de la ayuda será mayor que las ayudas que puedan recibir las actividades económicas que se sitúen en zonas regionales menos deprimidas y que se subsumen en la letra c) del artículo 107, apartado 3<sup>37</sup>.

En concreto se considera que existe despoblación en las regiones con menos de 8 habitantes por km<sup>2</sup> (NUTS 2) o en regiones con menos de 12,5 habitantes por km<sup>2</sup> (NUTS 3), regiones, por tanto, que pueden recibir ayudas de Estado. En España las zonas con poca población o muy poca población son Cuenca, Soria y Teruel.

En cuanto al tipo de ayuda que pueden recibir las compañías nos encontramos con las ayudas a la inversión, que son aquellas ayudas a inversiones de activos materiales e inmateriales destinadas o relacionadas con: la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo, o una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente. A fin de garantizar que la inversión suponga una contribución efectiva y sostenida al desarrollo de la zona en cuestión, la inversión deberá mantenerse en dicha zona durante un mínimo de cinco años, o tres años en el caso de las pymes, desde su finalización.

Por otro lado nos encontramos con las ayudas de funcionamiento, que son aquellas ayudas destinadas a reducir los gastos corrientes de una empresa que no están relacionadas con una inversión inicial. En cuanto a la ayuda de funcionamiento para evitar o reducir la despoblación en zonas con poca o muy poca población, el Estado miembro en cuestión debe demostrar el riesgo de despoblación de la zona si no hubiera ayuda de funcionamiento.

---

37. La intensidad de las ayudas ha de adaptarse a la naturaleza y la intensidad de los problemas regionales. De entrada, debe establecerse una distinción entre las intensidades admisibles en las regiones de la letra a) y las admitidas en las regiones de la letra c). A este respecto, es importante tener en cuenta que las regiones que se acogen a la letra c) del apartado 3 del artículo 107 no se caracterizan por un nivel de vida anormalmente bajo o por una grave situación de subempleo según el sentido que da a estos términos la letra a) de dicho apartado. Por lo tanto, el falseamiento de la competencia en el caso de estas ayudas está menos justificado que en el caso de las regiones de la letra a). Ello implica que las intensidades admisibles son, de entrada, menos elevadas para las regiones de la letra c) que para las de la letra a).

Por lo que se refiere a la intensidad de la ayuda a la inversión, esta no superará el 20 % ESB, ayudas que podrán incrementarse hasta 20 puntos porcentuales para las pequeñas empresas o hasta 10 puntos porcentuales para las medianas empresas.

No obstante, hay que tener muy en cuenta que la propia Unión Europea establece la compatibilidad de las ayudas regionales si se cumplen los requisitos del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (Reglamento de exención). Precisamente, cuando una ayuda regional o ayudas a las pymes cumplan todos los requisitos del Reglamento de exención (artículos 14, 15 y 17), el Estado miembro está exento de su obligación de notificar la medida de ayuda prevista y no se aplica la obligación de suspensión. Precisamente el Reglamento de exención permite importantes ayudas a la inversión y ayudas de funcionamiento que palien los costes de transporte.

Del mismo modo hay que tener muy en cuenta el Reglamento (UE) n.º 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis* (Reglamento *de minimis*). Precisamente el Reglamento considera que no tienen la consideración de ayuda de Estado (aunque se cumplan los requisitos de la misma) las ayudas de cuantía inferior a 200 000 euros recibidas en un período de tres años consecutivos.

Debemos indicar que tanto la aplicación del Reglamento de exención como la del Reglamento *de minimis* permiten y otorgan a los Estados miembros un amplio margen para adoptar medidas de fomento (ya sean subvenciones a pymes o exenciones fiscales) con las que paliar o combatir la despoblación en el territorio español, sin que dichas medidas se consideren ayudas de Estado prohibidas por la Unión Europea.

## 5

### **Impuestos directos que gravan la actividad empresarial en España y viabilidad de establecer ventajas tributarias**

#### 5.1

#### **Sobre la posibilidad de introducir medidas en el impuesto sobre sociedades y en el IRPF a las actividades empresariales**

Una vez hemos analizado el marco normativo de la Unión Europea que delimita y limita las ayudas de Estado, estamos en disposición de analizar en qué

medida es posible que el Legislador estatal o el Legislador de las comunidades autónomas establezcan ventajas tributarias a aquellas actividades económicas que se realicen en zonas escasamente pobladas.

Las dos principales normas que gravan la actividad empresarial en España son el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Pues bien, para poder determinar la viabilidad y el régimen jurídico de una ventaja tributaria, ya sea en el IS ya sea en el IRPF, bien del Estado bien de la Comunidad Autónoma, es necesario con carácter previo analizar qué ente ostenta la titularidad normativa sobre los mismos.

Por lo que respecta al impuesto sobre sociedades, dicho impuesto es un tributo cuya competencia es exclusiva del Estado, tanto en su regulación normativa como en la gestión del mismo y en la atribución de los fondos recaudados.

De este modo, y de conformidad con la normativa comunitaria anteriormente analizada, si el Estado decidiera introducir un régimen tributario diferenciado consistente en una menor tributación de las actividades económicas que se realicen en las zonas despobladas, ya sea una reducción de tipos, exenciones, deducciones, etc., dicha medida tendría la consideración de selectiva, pues se trata de una ventaja tributaria que tiene un ámbito de aplicación territorial limitado y centrado en una parte de España.

En consecuencia, para que dicha medida fuera viable tendría que respetar la normativa comunitaria, y en concreto las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2021-2022.

Por lo que respecta al impuesto sobre la renta de las personas físicas, es un tributo cedido cuya regulación normativa y recaudación de fondos es compartida entre el Estado y la comunidad autónoma.

En concreto, el alcance de las competencias normativas de las comunidades autónomas en el IRPF, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, y en concreto sobre las actividades empresariales, sería el siguiente: la escala autonómica aplicable a la base liquidable general; deducciones en la cuota íntegra autonómica por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En principio, en el caso de que una comunidad autónoma decidiera establecer una ventaja fiscal para las personas físicas que realizaran sus actividades empresariales en las zonas despobladas (reducción del tipo impositivo o ciertas deducciones), para analizar si nos encontramos ante una ayuda de

Estado hay que analizar si el ente regional, en relación con la concreta medida adoptada, está operando de manera autónoma, es decir, hay que preguntarse si tiene autonomía de carácter institucional, de procedimiento y de tipo económico y financiero. En concreto, y de acuerdo con la última doctrina del TJUE, habría que analizar si el descenso de recaudación generado como consecuencia de la ventaja tributaria aprobada lleva aparejada como efecto una compensación procedente del Gobierno central.

Del mismo modo, habría que analizar si dicha ventaja tributaria (aplicable exclusivamente a las personas físicas que ejercen una actividad empresarial y no a las personas jurídicas) cumple con el principio de igualdad tributaria.

En cualquier caso, insistimos, en el caso de que fuera considerada ayuda de Estado ello no significaría que dicha medida estuviera prohibida, sino, por el contrario, que tendría que respetar la normativa comunitaria, y en concreto las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2022-2027, en los mismos términos que los referidos anteriormente al impuesto sobre sociedades.

En cualquier caso, en función de la rebaja fiscal que la exención tributaria pudiera generar a los empresarios, ya sean personas jurídicas ya sean personas físicas (ya sea el Estado ya sea la comunidad autónoma), la medida podría encontrar amparo en los reglamentos comunitarios de exención y *de minimis* y, en consecuencia, ser considerada compatible con la normativa de ayudas de Estado.

De este modo, si se cumplen los reglamentos de exención y *de minimis* se podrían aplicar importantes beneficios fiscales a pymes que desarrollen su actividad en las zonas despobladas (y no solo de Cuenca, Soria y Teruel). Dichos beneficios podrían consistir en ayudas a la inversión y en ayudas al funcionamiento (como, por ejemplo, una minoración del tipo impositivo).

Que es posible una rebaja fiscal sin que la misma tenga la consideración de ayuda de Estado incompatible con la UE lo constata el hecho de que otros Estados miembros de la UE hayan adoptado importantes exenciones tributarias para las empresas sitas en zonas despobladas.

Así, por ejemplo, Portugal ha adoptado medidas en materia tributaria con importantes exenciones tributarias territorializadas con el fin de promover y dinamizar las zonas más deprimidas de ese país, fijar población y reducir las asimetrías regionales.

Precisamente, mediante la Resolución del Consejo de Ministros número 76/2016 se aprueba el Programa Nacional para la Cohesión Territorial, que fue sustituido por el *Programa de Valorização do Interior*, aprobado, a su vez, por la Resolución del Consejo de Ministros número 116/2018, de 6 de

septiembre, y revisado por la Resolución del Consejo de Ministros número 18/2020, de 27 de marzo<sup>38</sup>.

La regulación e incorporación de los incentivos fiscales para la lucha contra la despoblación se realiza mediante la Ley 42/2016, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, la cual modifica el *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (en adelante, EBF) e introduce el artículo 41.º-B, donde se regulan beneficios fiscales que se aplican a las empresas que se instalasen en las áreas del interior de Portugal; beneficios que se encuentran vigentes.

En concreto, se introduce una rebaja en el tipo de gravamen en el *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* previsto para micro, pequeñas o medianas empresas que ejerzan directa y principalmente una actividad agrícola, comercial, industrial o de prestación de servicios en las zonas despobladas. Así, el tipo impositivo se fija en el 12,5 %, que aplicarán sobre los primeros 25 000 euros de la base imponible (en vez del 17 %, que es el tipo aplicable a las empresas que no estén sitas en las zonas despobladas). El resto de la base imponible quedará sujeto al gravamen general del IRC, es decir, a un 21 %.

Es preciso indicar que dicha rebaja del tipo impositivo, que es claramente una ayuda de Estado regional, se establece en aplicación del Reglamento *de minimis*, tal y como señala el apartado 5 del artículo 41.º-B del EBF<sup>39</sup>.

Atendiendo a esta prohibición, en cuanto a la regulación del beneficio fiscal analizado, contempla expresamente el apartado 5 del artículo 41.º-B del EBF que el mismo está sujeto a la normativa europea aplicable en relación con las ayudas *de minimis*, sin que el importe final del beneficio pueda superar dicho umbral. Es decir, el importe total de los beneficios fiscales más otros beneficios de los que las empresas afectadas pudieran ser beneficiarias no puede superar la cantidad de 200 000 euros, en un periodo correspondiente a tres ejercicios económicos.

Igualmente se han introducido incentivos fiscales en el *Código Fiscal do Investimento* (en adelante, CFI), que aumenta los porcentajes de deducción tanto en casos de inversión en las zonas despobladas como en supuestos de reinversión de beneficios, y siempre, claro está, con los límites de las ayudas de Estado regionales<sup>40</sup>.

38. Un estudio pormenorizado de la normativa y de los beneficios fiscales introducidos en Portugal para la lucha contra la despoblación puede verse en Pablos Mateos (2021).

39. En concreto, el apartado 5 del artículo 41.º-B del EBF señala lo siguiente: “5 - O benefício fiscal previsto nos números anteriores está sujeito às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de minimis, não podendo o montante do benefício exceder o limiar de minimis”.

40. En concreto, el artículo 43 del *Código Fiscal do Investimento* hace referencia directa y se remite a los límites de las ayudas de Estado regionales: “1 - Em conformidade com o



## 5.2 Medidas tributarias introducidas en España

A pesar de que, como hemos comprobado, resulta viable jurídicamente la introducción de un régimen tributario diferenciado consistente en una menor tributación de las actividades económicas que se realicen en las zonas despobladas (mediante la rebaja de tipos impositivos o el aumento de las deducciones fiscales a la actividad empresarial) -máxime, y sobre todo, si las ayudas se mantienen dentro de los límites fijados en el Reglamento de exención y en el Reglamento *de minimis*-, cabe destacar cómo el Estado, en el Plan de Medidas del Gobierno ante el Reto Demográfico aprobado en marzo de 2021, y que cuenta con 130 medidas, ordenadas en 10 ejes de acción, no recoge ninguna medida que suponga una bonificación, exención o deducción tributaria por parte del Estado en el IS o en el IRPF.

Ya advertía de ello el Ministerio de Política Territorial y Función Pública en sus *Directrices Generales de la Estrategia nacional frente al Reto Demográfico* cuando señalaba, en su página 51, que “los incentivos fiscales presentan inconvenientes como instrumentos para la lucha contra la despoblación. Constituyen una excepción al régimen general de tributación previsto en el sistema fiscal, rompiendo su estructura y coherencia interna, así como la neutralidad del sistema fiscal al ser favorables a determinados ámbitos o sectores, lo que exige una adecuada ponderación y fundamentación. Su incorporación al sistema tributario genera complejidad, incrementando, entre otros, los costes de gestión y control para la Administración tributaria”.

Por lo que se refiere a las comunidades autónomas, cabe señalar que las mismas tampoco han regulado medidas que introduzcan medidas tributarias que favorezcan la actividad empresarial, si bien algunas de ellas las han anunciado en leyes aprobadas para la lucha contra la despoblación.

En este sentido, la Ley 5/2021, de 2 de febrero, de impulso demográfico de Galicia, anuncia o promete incentivos fiscales a la inversión.

En concreto, el artículo 97.1 indica lo siguiente:

“1. La Administración autonómica aprobará un régimen de incentivos a la inversión o de bonificaciones impositivas autonómicas, con la finalidad

---

mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional para o período de 1 de julho de 2014 a 31 de dezembro de 2020, aprovado pela Comissão Europeia em 11 de junho de 2014, os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do RFAI são os seguintes: (...) 2 - Os limites previstos no número anterior são majorados em 10 pontos percentuais para as médias empresas e em 20 pontos percentuais para as micro e pequenas empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, exceto quanto a projetos de investimento cujas aplicações relevantes excedam (€) 50 000 000,00”.

de fomentar nuevas iniciativas empresariales en el medio rural y costero no urbano que contribuyan a fijar población y mejorar la calidad de vida de las personas y del entorno”.

En términos similares se pronuncia la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha, la cual, en su artículo 75, avanza que se aprobarán medidas para la reducción de cargas impositivas en el medio rural.

En concreto dicho artículo señala lo siguiente:

“Con la finalidad de revitalizar la economía de las zonas rurales escasamente pobladas o en riesgo de despoblación, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en el ejercicio de sus competencias normativas en materia de tributos, establecerá beneficios fiscales específicamente dirigidos a los contribuyentes que residan en dichas zonas. Los citados beneficios podrán afectar tanto a los tributos propios como a los tributos cedidos”.

Precisamente, la disposición final novena de la Ley modifica la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, e introduce una deducción por residencia habitual en zonas rurales en el IRPF, deducción que, obviamente, no supone una ayuda tributaria al ejercicio de actividades económicas.

Como se puede comprobar, tanto el Estado como las comunidades autónomas han preferido mantener el nivel de tributación y recaudación en las zonas despobladas y utilizar otros mecanismos de fomento para hacer frente al reto demográfico. En definitiva, las administraciones públicas prefieren gestionar discrecionalmente los fondos recaudados por el ejercicio de las actividades económicas en las zonas despobladas a la introducción de beneficios fiscales que permitan una menor carga tributaria a las empresas establecidas en dichas zonas.

## 6

### Bibliografía

- ARAGÓN REYES, M. (1996). Constitución Económica y libertad de empresa. En J. L. IGLESIAS PRADA (coord.). *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez* (vol. 1).
- ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P. M.<sup>a</sup> (2006). ¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? *Quincena Fiscal*, 13.

- BLANCO GARCÍA, Á. J. del (2014). *El derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las comunidades autónomas* [tesis doctoral].
- CAAMAÑO ANIDO, M. Á. (2007). La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria al derecho comunitario. *Impuestos*, 23.
- DESCALZO GONZÁLEZ, A. (2011). Ayudas públicas y defensa de la competencia. En M. Garcés y A. Palomar (coords.). *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*. Cizur Menor: Aranzadi.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (1993). *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas.
- (2016). El régimen de las ayudas de Estado y su impacto en el derecho español. *Revista de Administración Pública*, 200.
- FORNIELES GIL, Á. (2005-2006). *La fiscalità delle regioni ultraperiferiche* [tesis doctoral].
- GARCÍA NOVOA, C. (2006). La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas en España. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 15 (1).
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. (2002). *Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado*. Madrid: Civitas.
- GIMENO FELIÚ, J. M.<sup>a</sup> (1995). Legalidad, transparencia, control y discrecionalidad en las medidas de fomento del desarrollo económico (ayudas y subvenciones). *Revista de Administración Pública*, 137.
- JORDANA DE POZAS, L. (1949). Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo. *Revista de Estudios Políticos*, 48.
- LAGO MONTERO, J. M.<sup>a</sup> (2020). El derecho financiero frente a la despoblación en el ámbito rural. En M. M. FERNANDO y J. L. DOMÍNGUEZ (dirs.). *Rural Renaissance: derecho y medio rural*. Cizur Menor: Aranzadi.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ-ALMENDRAL, V. (2006). Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las comunidades autónomas. *Revista Española de Derecho Europeo*, 20.
- PABLOS MATEOS, F. (2021). Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal. *Revista Quincena Fiscal*, 17. Consultado en Westlaw.
- PAREJO ALFONSO, L. (2003). *Derecho Administrativo*. Barcelona: Ariel.

- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M. (2001). Las ayudas de Estado de carácter regional: Especial incidencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 1.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2010). Cumplimiento por las comunidades autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a luz del nuevo sistema de financiación autonómica. *Revista Quincena Fiscal*, 14.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. (2020). ¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España? En M. M. Fernando y J. L. Domínguez (dirs.). *Rural Renaissance: derecho y medio rural*. Cizur Menor: Aranzadi.
- SAINZ MORENO, F. (1977). Orden público económico y restricciones de la competencia. *Revista de Administración Pública*, 84.

