



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

CAPÍTULO 44

EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO Y LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL

MARTA VILLAR EZCURRA
Universidad CEU San Pablo

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. EL RÉGIMEN JURÍDICO COMUNITARIO DEL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO. 2.1. Las reglas del Tratado CE. 2.1.1. *El concepto de ayuda de Estado*. 2.1.2. *Las reglas procedimentales*. 2.1.3. *Relación de las reglas sobre ayudas con otras normas del Tratado*. 2.2. El Derecho derivado. 2.2.1. *Ayudas nuevas, ilegales y existentes*. 2.3. Las Comunicaciones de la Comisión: el *soft law*. 2.3.1. *Medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*. 2.3.2. *Impuestos y gravámenes ambientales*.- 3. EL CÓDIGO DE BUENA CONDUCTA DE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS: UN IMPORTANTE IMPULSO AL CONTROL DE AYUDAS FISCALES A LAS EMPRESAS. 3.1. Los antecedentes. 3.2. El significado. 3.3. Las consecuencias. 3.4. La interrelación ayudas de Estado y competencia fiscal perjudicial.- 4. LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN COMUNITARIO DE CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO. ESPECIAL CONSIDERACIÓN A SU INCIDENCIA EN ESPAÑA. 4.1. El importante papel de la Comisión. 4.2. El papel del Tribunal de Justicia. 4.3. La colaboración judicial de los Estados miembros. 4.4. Algunos casos de interés. 4.5. Nuevas orientaciones en el concepto de selectividad. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La regulación comunitaria de las ayudas de Estado constituye, desde su origen, una forma de control de los incentivos fiscales nacionales. Así lo tiene reconocido el Tribunal de Justicia (TJCE) cuando considera que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención¹ y que la expresión «bajo cualquier forma» que utiliza el Tratado de la Comunidad

¹ La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 23 de febrero de 1961, asunto C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*, declaró que el régimen comunitario de ayudas estatales abarca no sólo las aportaciones patrimoniales positivas del Estado a una empresa, como las subvenciones y demás beneficios directos, sino también cualesquiera otras reducciones de sus cargas financieras. Constituye en nuestros días criterio jurisprudencial consolidado. *Id.* entre otras, STJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99 (apartado 38); STJCE de 15 de julio de 2004, *España v. Comisión*, C-501/00 (apartado 90) o STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia v. Comisión*, C-66/02 (apartado 77).

Europea (TCE) para establecer la prohibición general de ayudas de Estado² incluye la «ayuda fiscal»³.

Como proyección de la intervención del Estado en la vida económica, los incentivos fiscales permiten satisfacer objetivos públicos con relevancia constitucional, como el fomento al empleo o el estímulo del desarrollo económico de una zona o de determinadas actividades. Constituyen una modalidad de beneficios tributarios que no se distinguen por una técnica homogénea, sino que es el legislador el que decide la conducta o actitud que quiere estimular en el obligado tributario. En el caso de la inversión empresarial, dicha actividad se identifica con la creación de riqueza productiva y el estímulo lo constituye la supresión o reducción del obstáculo que para su desarrollo pueden representar los tributos que recaen sobre dicha riqueza. El incentivo fiscal se identifica así con la idea de fomento, y en tal sentido, cualquiera que sea la figura empleada, responde a algo más que a la idea de ninguna o menor tributación⁴.

Es fácil entender la preocupación o prevención de los Estados miembros hacia lo que puede llegar a representar la aplicación de estas normas en el ámbito de su soberanía fiscal, recortando la esfera de libertad⁵ y autonomía en el diseño de los sistemas fiscales en general y, muy especialmente, cuestionando la posibilidad de la utilización no financiera⁶ o extrafiscal de los impuestos⁷. Pero, de otro lado, el control de ayudas de Estado también supone una vía de acercamiento de las legislaciones en el ámbito de la fiscalidad empresarial, en otras palabras, constituye una forma armonización fiscal negativa⁸, en la medida en que las legislaciones esta-

² El artículo 87.1 (anterior artículo 92) TCE establece que «salvo que el Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen de falsear la competencia».

³ En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.) la ayuda puede también aparecer en especie (cesión de terrenos, suministro de materiales, energía o bienes de equipo, prestación de servicios de transporte, asesoramiento, etc.) o consistir en una ayuda negativa como son precisamente las ayudas fiscales (Decisión 72/263, de 25 de julio de 1973, DO L 253 de 10 de septiembre de 1973 y STJCE de 15 de junio de 1993, *Matra c. Comisión*, asunto C-255/91,) o un aligeramiento de cargas (STJCE de 10 de junio de 1993, *Comisión c. Grecia*, asunto C-183/91) mediante bonificación de intereses de préstamos de terceros, constitución de garantías o avales, compensación de créditos, etc.

⁴ *Vid.* SOLER ROCH (1992), pág. 2.

⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 reconoce que «el régimen de ayudas de Estado y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros» (FJ 14º).

⁶ En Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, el Tribunal Constitucional señaló: «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40 y 130.1) (...) Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4º de la vigente Ley General Tributaria (actual artículo 2) (...) A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1. de la Constitución...»

⁷ MARTÍN JIMÉNEZ encuentra una clara relación entre la finalidad de las normas del TCE sobre ayudas de Estado y el principio de neutralidad de los tributos (2001). Una revisión a la fiscalidad y la extrafiscalidad puede encontrarse en el estudio de FICHERA (1997).

⁸ En este caso, la armonización es el resultado de obligaciones impuestas a los Estados de «no hacer» que Comisión Europea y Tribunal de Justicia comunitario se encargan de delimitar. Si bien es cierto que el Derecho Comunitario...

tales van ajustándose a los parámetros del Derecho comunitario. Mientras que la armonización fiscal positiva constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, la actuación de la Comisión Europea —con el apoyo del Tribunal— frente a las ayudas fiscales ha sido tan decida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de armonización fiscal.

Pese a las importantes consecuencias que representa para los Estados el tema que nos ocupa, como sin duda también las tiene para las empresas ayudadas y sus competidoras⁹, y en general para todos los operadores jurídicos y económicos en el ámbito de la Unión Europea, encuentra, sin embargo, graves problemas de concreción y provoca no pocas situaciones de inseguridad jurídica.

La aplicación de las normas comunitarias depende, fundamentalmente, de la Comisión Europea, y en última instancia del TJCE que interpreta las reglas del juego y controla las decisiones de la Comisión, pero no cabe menospreciar el papel de los órganos jurisdiccionales nacionales, aunque formalmente quede reducido al de meros cooperadores que ayudan al buen funcionamiento de la política de competencia y permiten descargar de trabajo a las instituciones comunitarias¹⁰.

La específica aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas al ámbito estrictamente tributario no comienza a sistematizarse hasta finales de los años noventa, cuando la Comisión Europea hace públicos sus criterios, si bien limitados al ámbito de la fiscalidad directa¹¹. En buena medida esto se debe al impulso que el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas ha representado para el control de ayudas de Estado¹², aunque de forma inmediata responde al cumplimiento del compromiso de elaborar unas directrices relativas a la aplicación de las disposiciones del TCE a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y a «velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas»¹³.

ne un importante correctivo a la posibilidad de utilizar el fin no-financiero o extra-fiscal de los tributos, también la detección de los casos contrarios al sistema de control de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, va acercando los sistemas de imposición societaria de los Estados. Un análisis de esta perspectiva puede encontrarse en VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA (2005).

⁹ Las empresas no suelen tener en cuenta la incidencia del Derecho Comunitario en sus estrategias. Eventualmente lo invocan ante sus tribunales nacionales, pero no suelen tomar en consideración la posibilidad de que las ayudas fiscales puedan llegar a declararse contrarias al Tratado y hayan de restituirlas. La invocación del principio de confianza legítima dista mucho de ser aceptado por los órganos nacionales. *Vid.* BERGERÉS (2002).

¹⁰ La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312), sirve de guía en materia de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apartado 8).

¹¹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de 10 de diciembre de 1998 (DO C 384).

¹² El auge de la competencia fiscal perjudicial posibilitado por la inexistencia de medidas normativas de armonización explica el éxito de medidas de acercamiento de los Estados por la vía de la coordinación de acciones.

¹³ El apartado 1 de la Comunicación citada fundamenta la interacción del código de conducta y las normas sobre ayudas estatales en que «el código mejorará la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. Las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosa».

En todo caso, con la publicidad de los criterios en su Comunicación, la Comisión persigue aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales con objeto de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único. Estas aclaraciones son especialmente importantes si se tienen en cuenta las obligaciones procesales que resultan de la calificación de ayuda y los efectos del incumplimiento de estas obligaciones por parte de los Estados miembros. La Unión Económica y Monetaria y el esfuerzo de consolidación de los presupuestos nacionales son también realidades que hacen más visibles las repercusiones que determinadas ayudas fiscales tienen sobre los ingresos de los demás Estados miembros, y explican junto a otros factores que analizaremos, el hecho de que en los últimos años el control por parte de la Comisión haya sido mucho más intenso.

Tampoco debe olvidarse que el control de ayudas fiscales se inserta en una estrategia genérica y en este sentido es importante advertir que la Comisión Europea ha fijado para promover una reforma exhaustiva de la política de ayudas estatales en el período 2005 a 2009, un «plan de acción»,¹⁴ cuyo objetivo es garantizar a los Estados miembros un marco claro y previsible que les permita conceder ayudas estatales orientadas hacia la consecución de los objetivos de la estrategia de Lisboa¹⁵.

Las directrices apuntan hacia ayudas estatales menos numerosas y más específicas, un enfoque económico más preciso, procedimientos más eficaces y mejora de la aplicación, previsión y transparencia, y reparto de responsabilidades entre la Comisión y los Estados miembros. Para centrar las ayudas estatales en las prioridades de la estrategia de Lisboa, se destacan ocho ámbitos prioritarios: innovación e investigación y desarrollo, estímulo al espíritu empresarial y a la mejora en el entorno de las empresas, inversión en capital humano, servicios de interés económico general, mejor definición de las prioridades mediante la simplificación y codificación de la normativa, una política regional específica, fomento de un desarrollo viable desde el punto de vista ecológico y, finalmente, instauración de infraestructuras modernas en los ámbitos de transportes.

En el presente capítulo se analizará el régimen de control de las ayudas fiscales por el Derecho Comunitario en su doble faceta de limitador a la soberanía fiscal nacional y de armonización fiscal indirecta, así como el impulso que representa la aprobación del código de buena conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁶ para la vigilancia en la aplicación de las normas comunitarias.

¹⁴ Puede consultarse el texto íntegro del plan de acción en el sitio de la Dirección General de Competencia.

¹⁵ El Consejo Europeo extraordinario de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, entendió necesaria la adopción de medidas a largo plazo.

¹⁶ Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (Directiva de 6 de enero de 1998).

2. EL RÉGIMEN JURÍDICO COMUNITARIO DEL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO

La política comunitaria sobre «ayudas de Estado» forma parte del Derecho Comunitario de la competencia.

En el Derecho español la única referencia material a las ayudas se concreta en el artículo 19 de la Ley de Defensa de la Competencia¹⁷ que comienza haciendo salvedad de las reglas comunitarias y termina recordando la competencia de la Comisión Europea en la materia. Este precepto recoge un concepto de ayuda pública inspirado en las normas comunitarias europeas y encomienda al Tribunal de Defensa de la Competencia la elaboración de informes y al Consejo de Ministros la adopción de las decisiones de supresión o modificación de los criterios de concesión, actuaciones que sólo pueden producirse frente a ayudas no susceptibles de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Más allá de esta disposición, sólo algunas disposiciones generales de la legislación presupuestaria y de subvenciones¹⁸ y escasas reglas sectoriales integran las fuentes jurídicas nacionales.

Por el contrario, las fuentes comunitarias europeas se despliegan a todos los niveles –Derecho originario, derivado y *soft law*– con un apreciable desarrollo sectorial, administrativo y jurisprudencial. Constituyen pues, estas fuentes, la pieza clave en la construcción dogmática y conceptual de las «ayudas estatales».

Las disposiciones comunitarias responden en última instancia a una ideología liberalista, cuya finalidad última es promover la neutralidad de los poderes públicos en el mercado, ideología o filosofía que explica la lucha contra las políticas intervencionistas unilaterales que puedan amenazar la consecución de los objetivos explícitos –e implícitos– del Tratado. Con frecuencia, los mayores riesgos para la libre competencia no proceden de acuerdos colusorios entre empresas o de abusos de posición de dominio en el mercado, sino de la actuación de quiénes, ostentando un poder público, tienen la posibilidad de interferir en las condiciones en que se desenvuelve la competencia, mediante técnicas de intervención directa, de fomento u otras que, en definitiva, generan ventajas para ciertas empresas y dan lugar a desigualdades y discriminaciones entre ellas.

En el momento en que las disposiciones sobre ayudas se incluyeron en los Tratados constitutivos no tenían parangón en el contexto internacional, pero tras consolidarse, han inspirado en el seno de la Organización Mundial del Comercio la redacción de las normas en materia de subvenciones del GATT y han sido exportadas al Acuerdo sobre el Espacio

¹⁷ El texto actualmente vigente procede de la reforma de 1988 y establece que «a los efectos de esta ley se entiende por ayuda pública las aportaciones de recursos a operadores económicos y empresas públicas o privadas, así como a producciones, con cargo a fondos públicos, o cualquier otra ventaja concedida por los poderes o entidades públicas que suponga una reducción de las cargas a las que deberían hacer frente los operadores económicos y las empresas en condiciones de mercado o que no lleven implícita una contraprestación en condiciones de mercado. También se considerarán ayudas cualesquiera otras medidas de efecto equivalente al de las anteriores, que distorsionen la libre competencia».

¹⁸ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Económico Europeo, a los acuerdos bilaterales con otros Estados y en otras áreas de integración económica como el MERCOSUR, efecto expansivo que merece ser destacado.

Aunque las reglas sobre ayudas de Estado se aplicaron tempranamente a los incentivos fiscales, es constatable su más estrecha vigilancia desde la instauración del mercado interior —el 1 de enero de 1993—, pues el endurecimiento entonces de las condiciones de competencia en un espacio sin fronteras interiores no hizo sino resurgir nuevas formas de intervencionismo público para proteger producciones, sectores o industrias nacionales.

Los autores del TCE fueron conscientes de que resulta admisible cierto grado de intervencionismo por parte de las instituciones públicas¹⁹, y por ello optaron por incorporar un sistema relativamente flexible de control, bien diferente del sistema rígido del ámbito de la CECA, en el que se prohibieron absolutamente las ayudas de Estado (artículo 4 c. TCECA). Esta solución no hubiera sido apropiada para el ámbito económico general, en el que se ha demostrado que las ayudas pueden ser de enorme utilidad en numerosos casos, por ejemplo, para resistir la competencia internacional que se beneficia igualmente de medidas intervencionistas o para adaptar las empresas europeas a la evolución tecnológica.

La opción del Tratado CE por no prohibir de forma absoluta cualquier clase de ayuda, es pues, una opción realista. La declaración de incompatibilidad de la ayuda se condiciona, de un lado, al cumplimiento de determinados requisitos, y por otra parte, están previstas importantes excepciones a la regla general. De este modo, los vigentes artículos 87 a 89 TCE responden a la necesidad de controlar que las ayudas concedidas por los Estados miembros de la Unión Europea no lleven aparejado un quebranto de la libre competencia, ordenando en caso de que así sea, la modificación o supresión de las mismas. El Tratado por el que se establece una Constitución para Europa²⁰ no presenta sino modificaciones de índole formal.

Las reglas contempladas en el TCE se desarrollan por Reglamentos comunitarios que han posibilitado la uniformización de las reglas procedimentales y han aportado seguridad jurídica en un ámbito donde la práctica de la Comisión y sus decisiones dedarando la compatibilidad o incompatibilidad con el Tratado de las ayudas analizadas constituían el único criterio previsible para los operadores jurídicos y económicos. La ambigüedad de estas reglas da pleno sentido a la proliferación de un *soft law* que aparece generalmente en forma de Comunicaciones interpretativas de la Comisión Europea en muchos casos, de carácter sectorial.

Pasamos a continuación a exponer el régimen jurídico comunitario de ayudas de Estado en general para, posteriormente, concretar su aplicación al ámbito fiscal, destacando

¹⁹ Tan es así que la misma Unión Europea se muestra intervencionista en el diseño de sus propias políticas, al crear y dotar los fondos de cohesión o al establecer el régimen de ayudas otorgadas para la puesta en práctica de la política común que fue la política agrícola. Debe advertirse la importancia de distinguir los elementos definitorios de la «ayuda de Estado» de los condicionantes de su «incompatibilidad». Así, por ejemplo, la condición de «sujeto beneficiario» o de «beneficiario» son elementos determinantes del concepto de ayuda.

²⁰ Tratado firmado en Roma el 29 de octubre de 2004, por los Jefes de Estado y de Gobierno de los Estados miembros de la Unión Europea (DO C 310, de 16 de diciembre de 2004).

especialmente las normas de Derecho derivado y las comunicaciones que mayor relevancia presentan para el ámbito tributario.

2.1. LAS REGLAS DEL TRATADO CE

Las reglas del Tratado se asientan sobre cuatro pilares fundamentales: un concepto amplio de ayuda sustentado en la concurrencia de determinados requisitos; un principio general de incompatibilidad con el mercado común —por tanto, una regla general de prohibición—; un conjunto de excepciones de ayudas compatibles *ope legis* o compatibles por motivos tasados y unas reglas procedimentales para posibilitar la acción de control de las instituciones comunitarias con principal protagonismo de la Comisión Europea.

2.1.1. EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

• Regla general: incompatibilidad con el Mercado Común

El artículo 87 TCE (anterior artículo 92), enuncia en su apartado primero la regla general de incompatibilidad:

1. 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.

La ambigüedad de este precepto ha requerido que el TJCE delimite el concepto mismo de ayuda de Estado y concrete su ámbito de aplicación. Así, ha afirmado que el concepto de ayuda es un concepto autónomo de Derecho Comunitario²¹, suficientemente amplio, en el que tienen cabida los incentivos fiscales («cualquier forma») de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligeramiento de cargas en el presupuesto de las empresas, y que resulta indiferente la naturaleza del sujeto que conceda el beneficio, bastando que se sufrague con cargo a las arcas públicas²².

Quedan fuera del ámbito de aplicación del precepto las ayudas propiamente comunitarias o procedentes de fondos comunitarios, incluso cuando la distribución se delegue en los Estados. La interpretación de los términos «empresas o producciones» por parte del Tribunal es amplia, quedando incorporadas en el término «empresas» tanto las públicas como las privadas y el conjunto de la producción de las mismas siendo indiferente que exista o

²¹ No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del artículo 87.1 TCE y viceversa.

²² *Vid.* entre otras la STJCE de 24 de enero de 1978, *Ministerio Fiscal del reino de los Países Bajos c. Van Tiggele*, asunto C-82/77.

no finalidad lucrativa²³. La hipótesis de que los beneficiarios sean determinadas producciones está pensada para los supuestos en que la ayuda se destina a sectores de actividad.

Respecto al ámbito de aplicación material del precepto abarca éste todo tipo de ayudas, salvo que se rijan por disposiciones específicas del Tratado, como ocurre en materia de agricultura²⁴, transportes²⁵ o en seguridad nacional²⁶. Con frecuencia, para valorar la casuística que se presenta y decidir si el supuesto cae en el ámbito de la consideración conceptual de «ayudas», el TJCE ha utilizado el «test» o criterio del mercado o del inversor privado: habrá ventaja o beneficio, y por tanto ayuda, si la empresa no hubiera podido obtener en el mercado la correspondiente prestación o no la hubiera obtenido de un inversor privado en las mismas condiciones en que se la había proporcionado la autoridad pública concedente²⁷. Este criterio ha sido especialmente útil para detectar casos de ayudas de empresas en crisis²⁸, para cuantificar la ayuda a los efectos de fijar el importe de la restitución o en su caso, aplicar alguna excepción por razón de la cuantía.

Según reza el precepto para que una ayuda calificable como tal esté prohibida por contraria al mercado común²⁹ han de darse tres condiciones³⁰:

- Que se trate de una ayuda selectiva y no general³¹.
- Que falsee la competencia real o potencialmente³².

²³ STJCE de 22 de marzo de 1977, *Steinike und Welking c. Alemania*, asunto C-78/78.

²⁴ Artículo 36 TCE. *Vid.* Reglamento 1184/2006 del Consejo, de 24 de julio de 2006, sobre aplicación de determinadas normas sobre la competencia a la producción y al comercio de productos agrícolas.

²⁵ Artículos 73, 76 y 78 TCE. *Vid.* Reglamento 1107/70 del Consejo, de 4 de junio de 1970, relativo a las ayudas concedidas en el sector de los transportes por ferrocarril, por carretera y por vía navegable.

²⁶ Artículo 223 TCE.

²⁷ STPI de 12 de enero de 2004, *Stoiser Franz c. Comisión*, T-158/99.

²⁸ En el ámbito del Derecho concursal español, la discrecionalidad administrativa para suscribir acuerdos y convenios queda sujeta al criterio exigido por la Comisión Europea a las autoridades nacionales de acreditar un comportamiento semejante al de un acreedor privado. En prevención de futuros problemas de Derecho Comunitario, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (artículo 10.2) establece que la suscripción y celebración por la Hacienda Pública de convenios en el seno de procedimientos concursales puede fijar unas condiciones singulares de pago que no sean más favorables para el deudor que las establecidas en convenio para los demás créditos. Y en el mismo sentido, para el ámbito tributario se expresa la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (artículo 164.4). En el caso de las ayudas a los astilleros de titularidad pública españoles (STJCE de 21 de marzo de 2002, *Reino de España c. Comisión*, asunto C-36/00) se cuestionaba la posibilidad de conceder créditos fiscales especiales por importe de 58.000 millones de pesetas para el período comprendido entre 1995 y 1999 posibilidad que fue admitida por Decisión de la Comisión habida cuenta de la situación jurídica y fiscal de los astilleros públicos españoles existente en aquel momento. En este caso la Directiva 90/684 de ayudas a la construcción naval amparaba la excepción a la prohibición general del artículo 87.1 TCE. La Comisión entendió que las ayudas concedidas en 1998 correspondientes al ejercicio de 1997 debían de calificarse como ayudas nuevas.

²⁹ Deben distinguirse los elementos determinantes del concepto ayuda de los que hacen que ésta pueda ser declarada incompatible. Así por ejemplo, las figuras del «sujeto otorgante» y del «beneficiario» constituyen elementos del concepto de ayuda.

³⁰ Si no se dan tales condiciones, la ayuda no entrará en el ámbito de la incompatibilidad con el mercado común, si en consecuencia existirá prohibición alguna.

³¹ El que la ayuda sea selectiva significa que el favorecimiento tiene destinatarios determinados que consiguen estar en una situación de ventaja competitiva.

³² En la aplicación de esta condición se observa cierto automatismo. Como afirma QUIJANO GONZÁLEZ (2003) «no es pensable una selectividad en la ayuda que no produzca, a la vez, distorsión o falseamiento de la competencia». Cabe alegar, por tanto, que la ayuda pretende compensar precisamente imperfecciones del mercado o neutralizar diferencias existentes entre economías o legislaciones nacionales» (pág. 179).

– Que afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros³³.

El TJCE ha interpretado ampliamente los tres requisitos. Así, ha declarado que es selectiva cualquier medida estatal que, disponiendo de un beneficio de contenido económico excluya de su ámbito de aplicación subjetivo *de iure o de facto* a alguna de las empresas que operan en el territorio del país de la Unión Europea otorgante de la ayuda³⁴. Esto significa, en principio, que las medidas generales no caen en el ámbito de la prohibición³⁵. Por ello, no constituyen ayudas de Estado las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúen en el territorio de un Estado miembro, como por ejemplo son las medidas de pura técnica fiscal³⁶ o las destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción³⁷. Desde el punto de vista probatorio, de estas tres condiciones, el TJCE ha exigido sólo probar el carácter selectivo de la ayuda, esto es, que no es una medida de carácter general. Las demás condiciones se presumen, salvo que el Estado miembro demuestre su no concurrencia, lo cual –como toda prueba de hechos negativos– puede resultar sumamente difícil³⁸.

Para una más adecuada interpretación de estas tres condiciones, deben tenerse en cuenta dos circunstancias que, sin duda, alteran sustancialmente el efecto de las reglas de incompatibilidad y sus excepciones. De un lado, que la Comisión Europea ha propiciado que existan ámbitos de compatibilidad preestablecida, aplicando la técnica de las exenciones por categoría, ya sea por la cuantía de las mismas (ayudas *de minimis*), por el destinatario (pequeñas y medianas empresas) o por la materia (ayudas regionales y horizontales, a la formación, el empleo, el medio ambiente, la investigación y desarrollo). Por otra parte, las ayudas existentes están sometidas a examen permanente, por lo tanto, a revisión, lo que significa que la calificación de incompatibilidad puede variar en función del cambio de las circunstancias referidas a la afectación de intercambios comerciales y falseamiento de la competencia.

³³ La afectación a los intercambios ha sido interpretada en coherencia con el principio de potencialidad que caracteriza la aplicación del Derecho de la competencia en su conjunto. Si se tiene en cuenta que el sistema de control por notificación a la Comisión Europea funciona sobre proyectos de ayuda, es comprensible que el análisis de afectación de intercambios de realice sobre la estimación de los efectos potenciales.

³⁴ STJCE de 17 de junio de 1999, *Bélgica c. Comisión*, asunto C-75/97.

³⁵ Apartado 13 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas citada. Como señala para el ámbito general QUIJANO GONZÁLEZ (2006) «las medidas de favorecimiento general de la economía que un Estado pueda adoptar no son ayuda, sin perjuicio de que planteen problemas de cohesión dentro del mercado, para los que existe un tratamiento propio (arts. 96 y 97 TCE) y de que, en muchas ocasiones, no sea fácil de distinguir una medida general de otra selectiva, sobre todo si aquella dispone de un margen de aplicación discrecional que permite dirigirla hacia empresas o producciones determinadas», pág. 177.

³⁶ Fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de falseamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal.

³⁷ Por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo.

³⁸ Así, en el asunto *Diputación Foral de Alava c. Comisión* (T-92/00, T-103/00), de 6 de marzo de 2002, el Tribunal advirtió que la Comisión debía motivar su decisión, pero que no era necesario que demostrara los efectos reales sobre la competencia de las ayudas acordadas, pues ello favorecería a los que conceden ayudas violando el deber de notificación del artículo 88.3 TCE, en perjuicio de los que las notifican en la fase de proyecto.

Es importante advertir que esta disposición no tiene efecto directo³⁹, lo que se traduce en que no cabe invocar ante los tribunales internos la incompatibilidad con el Tratado de una ayuda a la empresa competidora. Y no lo tiene, porque la prohibición no es absoluta e incondicional (exigencia del efecto directo) y porque los tribunales internos no se consideran idóneos para valorar el análisis de situaciones económicas complejas. Solamente cuando las disposiciones del artículo 87 TCE hayan sido concretadas bien mediante reglamentos adoptados con arreglo al artículo 89 TCE, bien mediante decisiones individuales basadas en el apartado 2 del artículo 88 TCE, los tribunales nacionales estarán facultados para resolver sobre la compatibilidad de una ayuda con el Tratado.

En cualquier caso, el TJCE ha negado que los deudores de un impuesto puedan invocar que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho impuesto⁴⁰. Aun suponiendo que una exención constituya una medida de ayuda en el sentido del artículo 87 TCE, la posible ilegalidad de dicha ayuda no puede afectar a la legalidad del propio impuesto⁴¹.

• *Excepciones de iure*

El párrafo segundo del artículo 87 TCE contempla la primera excepción a la regla general de incompatibilidad, enunciando tres supuestos que son compatibles *de iure* y que son los siguientes:

- a) Ayudas sociales a consumidores individuales⁴².
- b) Ayudas a modo de compensación de desastres naturales⁴³.
- c) Ayudas regionales para la RFA⁴⁴.

Si bien la competencia de la Comisión a estos efectos es reglada y puede afirmarse que hay cierta automaticidad en su aplicación, estas ayudas suponen el sometimiento a cierto control por parte de la Comisión en la medida en que deben notificársele a los efectos de que ésta verifique su efectiva excepcionalidad.

2. Serán compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;

³⁹ STJCE de 22 de marzo de 1977, *Steinke und Weiling c. Alemania*, asunto C-78/76.

⁴⁰ STJCE de 20 de septiembre de 2001, *Banks*, asunto C-390/98.

⁴¹ STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium S.A c. Ville de Seraing y Province de Liège*, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05, apartado 43.

⁴² Esta excepción ha sido objeto de una interpretación amplia (así, por ejemplo, las adquisiciones de aviones de turismo o planeadores). Se trata de ayudas de contenido social pensadas para favorecer el acceso de los consumidores a ciertos bienes, que, técnicamente no revisten las características de las ayudas incompatibles. Se pretende evitar con esta regla el riesgo de que tales ayudas puedan llegar a suponer una ventaja comparativa indirecta si se condicionaran al origen (social, territorial, empresarial) del producto.

⁴³ Esta excepción se refiere a los supuestos de catástrofes naturales o con intervención humana que representen un carácter excepcional (guerras, actos de terrorismo, etc.) Se exige que la ayuda se limite a «reparar los perjuicios» y que pérdida de ingresos represente el 30% o del 20% en zonas desfavorecidas. Su finalidad compensatoria cuestiona que en realidad este supuesto constituya una verdadera ayuda pues falta el elemento de ventaja o beneficio económico del beneficiario.

⁴⁴ La Comisión estima que tras la reunificación de Alemania, no hay ya justificación económica.

b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

• *Compatibilidad posible*

En el tercer párrafo del artículo 87 TCE se regula la segunda excepción para los cinco supuestos contemplados, en los que es posible declarar la compatibilidad por medio de decisión de la Comisión⁴⁵ y previo procedimiento:

- Ayudas regionales⁴⁶ condicionadas a que el nivel de vida sea anormalmente bajo⁴⁷ o exista grave situación de sub-empleo.
- Ayudas a proyectos de interés común europeo⁴⁸ o que remedian una grave perturbación de la economía de un Estado miembro⁴⁹.
- Ayudas sectoriales⁵⁰ y regionales⁵¹ condicionadas a no alterar condiciones de intercambios de forma contraria al interés común.
- Ayudas culturales y de conservación del patrimonio⁵².

⁴⁵ Con amplias facultades discrecionales sujetas a control jurisdiccional.

⁴⁶ La Comisión refundió y actualizó sus criterios en las «Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional» de 10 de marzo de 1998, para las que está anunciada una revisión en el contexto de la Unión Europea ampliada. Las Directrices fijan el ámbito de aplicación por sectores de actividad, delimitan las regiones en que concurren las circunstancias legitimantes de las ayudas utilizando parámetros de referencia sobre la media comunitaria, como la renta por habitante o el PIB, de manera que puedan configurarse por los Estados miembros los denominados «mapas de ayudas» y establecen el objeto (ayudas a la inversión o al empleo), la modalidad (con condiciones para la concesión de las ayudas o para su acumulación) y el nivel cuantitativo (hasta el tope máximo del 50% en la inversión) que las ayudas en concreto pueden tener. Se han tratado de fijar criterios objetivos de ayudas a gran escala para evitar los conocidos supuestos de «puja entre Estados o regiones» para atraer proyectos de inversión.

⁴⁷ Según la media de la Unión Europea.

⁴⁸ Como lo han sido Airbus o el proyecto Eureka. Un proyecto puede ser importante por razones cuantitativas (la inversión que supone, las repercusiones económicas que se derivan de él, el empleo, etc.) o cualitativas (efectos de integración comunitaria, de comunicación, de investigación y desarrollo, etc.) y será de interés común europeo en la medida en que afecte al conjunto de los Estados miembros o a una parte, aunque el proyecto se materialice en uno de ellos.

⁴⁹ Así en Grecia en 1987 o en Bélgica en 1979.

⁵⁰ Las ayudas sectoriales están pensadas para ámbitos tan diversos como la construcción naval, las fibras sintéticas, los vehículos a motor, la siderurgia, la aviación, etc. además de los que tradicionalmente han tenido tratamiento diferenciado (la agricultura, la pesca, la minería del carbón o el transporte) y de los que más recientemente han sido considerados como sectores estratégicos (energía, telecomunicaciones, electrónica, etc.) Se intentó objetivar el marco de concesión de estas ayudas en la Comunicación de la Comisión sobre «política en materia de ayudas sectoriales» de 1978. A partir de estos criterios y de la ingente normativa específica para cada sector de ayuda se ha ido definiendo la política comunitaria sobre ayudas sectoriales.

⁵¹ Por ejemplo el Plan Renove, el sector aéreo; orientaciones específicas para los sectores con problemas graves: industria textil, construcción naval, sector aéreo, siderurgia, fibras sintéticas, isoglucosa, industria de vehículos de motor, etc. las ayudas regionales contempladas en este supuesto constituyen una subcategoría de las ayudas de «finalidad regional». Así lo ha entendido la Comisión al elaborar las «Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional». Mientas que las ayudas contempladas en el apartado a) están pensadas para situaciones graves que obligan a tomar en consideración indicadores comunitarios de nivel de vida y empleo, las ayudas previstas en la letra c) admiten más flexibilidad.

⁵² Esta categoría se introdujo con la reforma de Maastricht en 1992 si bien está condicionada su aprobación al hecho de no alterar condiciones de intercambios y de competencia de forma contraria al interés común. Esta nueva vía ha permitido la concesión de ayudas a sectores como la industria editorial o la producción cinematográfica. Así, la Comisión Europea dio el visto bueno, el 9 de abril de 2002 con validez hasta el 31 de diciembre de 2004 al sistema de ayudas públicas en vigor en España para potenciar la producción de cine.

– Categorías de ayudas determinadas por el Consejo⁵³.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

- 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;
- b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- 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;
- d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
- e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.

Especial aplicación al ámbito fiscal tiene la excepción referida a las ayudas regionales. Según el TJCE esta excepción está dirigida a promover el desarrollo de regiones cuya situación económica sea extremadamente desfavorable en relación con el conjunto de la Comunidad⁵⁴, extremo que la Comisión Europea ha concretado⁵⁵.

2.1.2. LAS REGLAS PROCEDIMENTALES

El control de las ayudas de Estado se lleva a cabo mediante un conjunto de procedimientos que tienen su fundamento en el artículo 88 TCE. Durante mucho tiempo ésta ha sido la única disposición procedimental que se aplicaba de manera directa y exclusiva, otorgando a la Comisión amplias facultades para el examen de las ayudas y un poder exclusivo tanto para decidir sobre su compatibilidad o incompatibilidad con el mercado común como para obligar a los Estados a suprimirlas o modificarlas. Quedaba también fijada y establecida en esta disposición la obligación de los Estados de notificar con carácter previo a la Comisión los proyectos de ayuda que pretendieran implantar.

El Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo de 1999, sobre procedimientos de aplicación de la política de ayudas, ha venido a unificar algunos conceptos básicos en materia de ayudas y a establecer hasta cuatro procedimientos distintos relacionados con los dos tipos de control que se pretenden, el previo y el permanente. El primero constituye la vía por la que se juzgan, con examen previo, las ayudas notificadas y, una vez consideradas como tales ayudas, se les declara compatibles o no, de manera que las ayudas no

⁵³ Por mayoría cualificada. Se han favorecido de este supuesto las ayudas a la construcción naval.

⁵⁴ STJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania c. Comisión*, asunto C-248/84.

⁵⁵ En sus Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO C 2, de 6 de enero de 1999), modificadas (DO C 258, de 9 de septiembre de 2000).

pueden entregarse mientras no recaiga el pronunciamiento de compatibilidad; el segundo procedimiento es aplicable a las ayudas ilegales (fundamentalmente, las no notificadas) que pueden ser suspendidas y ordenada su recuperación, aspecto que ha tenido especial desarrollo en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones⁵⁶; el tercero, corresponde a la investigación formal sobre las llamadas «ayudas abusivas» (concedidas contra decisiones de la Comisión) y el cuarto es el procedimiento aplicable a las ayudas existentes, sobre las que la Comisión ejerce un examen permanente y de revisión que puede llevar a la modificación o a la supresión de la ayuda. Los procedimientos se completan con normas comunes sobre iniciativas que pueden adoptar las partes, sobre las facultades de investigación y control, y las obligaciones de secreto profesional de los intervinientes, aunque debe precisarse que su aplicación resulta parcialmente alterada en el caso de las ayudas horizontales reglamentadas como exención por categoría a partir de la habilitación de 1998, pues en estos casos ya no es necesaria la notificación previa en que se apoya el modelo de control que fija el Tratado.

• *Normas procedimentales: el examen permanente de la Comisión*

El artículo 88 TCE (anterior artículo 93) establece las reglas básicas de procedimiento cuando en el párrafo primero se enuncia el examen permanente de la Comisión junto con los Estados miembros de la manera que sigue:

1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

En el párrafo segundo se establece cuál es el procedimiento contradictorio de control que consta de las fases siguientes:

1. Inicio del expediente por la Comisión.
2. Observaciones del Estado miembro.
3. Decisión de la Comisión sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda. Si resulta incompatible exigirá su modificación o supresión y si se ha hecho efectiva, en principio, surge la obligación de devolver.
4. Cabe recurso ante el Tribunal de Justicia. Aunque el destinatario de la decisión sea el Estado, la condición de interesado es posible para la empresa beneficiaria de la ayuda y las competidoras.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de

⁵⁶ La Ley General de Subvenciones regula los procedimientos de concesión, gestión, reintegro y control de este tipo de ayudas. Entre las causas de reintegro el artículo 37.1 h) recoge «la adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 47 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive la necesidad del reintegro». Por su parte, el artículo 41 indica que «si el reintegro es acordado por los órganos de la Unión Europea, el órgano a quien corresponde la gestión del recurso ejecutará dichos acuerdos».

manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia, no obstante lo dispuesto en los artículos 226 y 227.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 87 o en los reglamentos previstos en el artículo 89, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado común, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda, la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión.

Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto.

- *Obligación de informar sobre ayudas nuevas o modificación de las existentes*

El párrafo tercero contempla la obligación de informar a la Comisión sobre los proyectos de ayudas y establece un control preventivo de ayudas nuevas y modificación de ayudas existentes.

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.

Es importante advertir que este párrafo tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente (que puede calificarse de «abusiva») no se notifica a la Comisión, puede el interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada —no por incompatible—, ante sus propios tribunales internos.

- *Reglamentos de exención por categorías*

El artículo 89 TCE (anterior artículo 94) recoge la posibilidad de aprobar reglamentos de exención por categorías y reglamentos de aplicación.

El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 87 y 88 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 88 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.

Los reglamentos de exención por categorías eximen de la obligación de notificar las ayudas, aunque no comprenden cambios en el ámbito de lo exento. Se trata no de autorizar excepcionalmente una ayuda que normalmente resultaría prohibida por efecto del artículo 87 TCE y de sus reglamentos de aplicación, sino de dictar las normas apropiadas para facilitar la ejecución de los artículos 87 TCE y 88 TCE, y de precisar, de forma general y abstracta, sus condiciones de aplicación.

2.1.3. RELACIÓN DE LAS REGLAS SOBRE AYUDAS CON OTRAS NORMAS DEL TRATADO

No es infrecuente que el análisis de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado se haga de manera aislada y sin tener en cuenta otras disposiciones directamente aplicables del TCE con las que aquellas guardan especial relación. El Tribunal de Justicia comunitario se ha encargado de asentar los criterios que permiten situar las medidas fiscales de los Estados miembros en el marco de lo prohibido o lo permitido a results del análisis conjunto de las posibles disposiciones aplicables del Tratado⁵⁷, delimitando, en particular, el ámbito de las prohibiciones de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana (artículo 25 TCE, anterior artículo 12), los tributos internos discriminatorios o protectores (artículo 90 TCE, anterior artículo 95), las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas (artículo 28 TCE, anterior artículo 30), las ayudas de Estado (artículo 87 TCE, anterior artículo 92), y el ámbito de los monopolios nacionales de carácter comercial (artículo 31, anterior artículo 37) y los monopolios fiscales (artículo 86.2 TCE, anterior artículo 90.2).

La cuestión es importante, pues —como pone de manifiesto la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medias relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas— la Comisión no puede autorizar las ayudas contrarias a las normas del Tratado⁵⁸. Estos aspectos de la ayuda pueden ser objeto, de forma paralela, de un procedimiento distinto al de las ayudas como es el previsto para el recurso de incumplimiento (artículo 226 TCE), pero según la jurisprudencia, las modalidades de una ayuda ligadas indisolublemente al objeto de la misma y que infrinjan otras disposiciones del Tratado distintas de los preceptos sobre ayudas deben examinarse mediante el procedimiento del artículo 88 TCE en el marco de un análisis de conjunto de la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda⁵⁹.

Según reiterada jurisprudencia, las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana son exacciones pecuniarias por mínimas que sean, cualesquiera que sean su denominación y la técnica de su percepción, que gravan las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sean derechos de aduana⁶⁰. Pero si estas exacciones forman parte de

⁵⁷ Vid. STJCE de 11 de marzo de 1992, *Compagnie Commercial de l'Ouest*, asuntos acumulados C-78-83/90.

⁵⁸ Apartado 29 de la Comunicación de la Comisión. La Comisión menciona en particular las normas relativas a la prohibición de discriminaciones fiscales y al derecho de establecimiento y a las disposiciones de Derecho derivado, recordado jurisprudencia del TJCE en apoyo de su criterio.

⁵⁹ Apartado 29 de la Comunicación de la Comisión.

⁶⁰ SSTJCE de 17 de septiembre de 1997, *UCAL*, C-347/95 (apartado 18); de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati*, C-72/03 (apartado 20), y de 8 de noviembre de 2005, *Jersey Produce Marketing Organisation*, C-293/02 (apartado 55).

un sistema general de imposición sobre productos, de acuerdo con criterios objetivos y al margen del origen de los mismos, su licitud debe examinarse a la luz del artículo 90 TCE sobre tributos internos. La relación entre exacciones de efecto equivalente y tributos internos puede surgir también desde el análisis del artículo 90 TCE y teniendo en cuenta el destino de lo recaudado, pues una exacción que se aplique con los mismos criterios a productos nacionales y de otros Estados miembros puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana si el ingreso generado se destina en su totalidad a indemnizar a los productores nacionales de los objetos gravados⁶¹. Por contra, si los ingresos compensan sólo en parte la carga soportada por los productores nacionales, el sistema impositivo interno y la licitud del gravamen habría de analizarse a la luz de las disposiciones del Tratado sobre tributos internos⁶². Para que pueda considerarse que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda. Cuando no existe dicha vinculación, la recaudación del tributo afecta directamente a la cuantía de la ayuda y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de la ayuda con el mercado común⁶³. Para el TJCE no queda acreditada la relación entre el destino —de una tasa sobre los residuos— y la financiación de la exención fiscal por el hecho de que la exención sea compensada por un incremento del importe de la tasa, porque la aplicación de la exención y su alcance no dependa de la recaudación de dicha tasa, ni porque la recaudación de estas tasas no afecte en absoluto al importe de la ayuda⁶⁴.

En ningún caso, las disposiciones del Tratado que regulan las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios pueden ser aplicables a la vez, de modo que, en el sistema del Tratado, una misma medida no puede pertenecer simultáneamente a estas dos categorías⁶⁵. El Tribunal comunitario ha declarado, sin embargo, que una ayuda de Estado incompatible conforme al artículo 87 TCE puede constituir una exacción de efecto equivalente contraria al artículo 25 TCE⁶⁶ mientras que si la ayuda forma parte de un sistema de imposición interior, la Comisión debe examinar el asunto desde el prisma del artículo 90 TCE y no desde las reglas sobre ayudas de Estado⁶⁷. Pero si una medida nacional no es contraria al artículo 90 TCE esto no significa que sea conforme a las reglas sobre el control de ayudas de Estado. De otro lado, también ha afirmado que la decla-

⁶¹ STJCE de 17 de septiembre de 1997, *Facenda Pública, Fricarnes, S.A.*, asunto C-28/96.

⁶² STJCE de 11 de marzo de 1992, *Compagnie Commercial de l'Ouest*, asuntos acumulados C-78-83/90.

⁶³ STJCE de 27 de octubre de 2005, *Varios c. Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions industrielles et commerciales*, asuntos acumulados C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04.

⁶⁴ STJCE de 13 de enero de 2005, *Streekgenest Westelijk Noord-Barbant contra Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-174/02. En esta sentencia el Tribunal interpretó el Tratado en el sentido de que «la prohibición que establece sólo se aplica a una tasa si existe una relación vinculante entre el destino de la recaudación de esta tasa y la medida de ayuda en cuestión. El hecho de que la ayuda se conceda en forma de exención de la tasa o que la pérdida de ingresos derivada de esta exención sea, por necesidades de estimación del presupuesto del Estado miembro de que se trate, compensada por un aumento de la tasa no bastan por sí mismos para crear dicha relación».

⁶⁵ STJCE de 2 de agosto de 1993, *Celbi*, asunto C-266/91.

⁶⁶ STJCE de 19 de junio de 1973, *Capolongo*, asunto C-77/72.

⁶⁷ La razón se encuentra en los diferentes objetivos de cada una de las disposiciones prohibitivas dirigidas a los Estados miembros.

ración de compatibilidad de una ayuda fiscal con las reglas del Tratado no puede servir de fundamento jurídico para afirmar que no es contraria a las normas que prohíben imposiciones interiores proteccionistas o discriminatorias conforme a las reglas del artículo 90 TCE.

Respecto de la distinción del ámbito de aplicación de los artículos 28 TCE (prohibición de medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación) y 87 TCE (ayudas de Estado), el TJCE ha entendido que el hecho de que una medida nacional pueda eventualmente calificarse de ayuda en el sentido del Tratado no es razón suficiente para escapar de la prohibición del artículo 30 TCE (actual artículo 28)⁶⁸. Por lo general, esta disposición no se aplica si la medida cae en el ámbito de aplicación de las exacciones de efecto equivalente, los tributos internos o los monopolios fiscales⁶⁹. Sin embargo, podría aplicarse cuando se imponga una exacción a un producto para el cual no exista producción nacional semejante o que compita con este producto, o cuando la exacción sea de tal cuantía que impida la libre circulación de mercancías. En este sentido, el Tribunal ha tenido ocasión de aclarar que si se aplica a un producto (vehículos de motor nuevos) un impuesto de matriculación en un Estado miembro en el que no se fabriquen dichos vehículos, podría aplicarse a ese impuesto el artículo 28 TCE⁷⁰, como también cuando una exacción esté relacionada con determinadas condiciones o factores que puedan separarse de su aplicación, como los aspectos relativos a cómo deben etiquetarse o presentarse, o, por ejemplo, si la legislación en cuestión obliga a los agentes económicos a alterar la forma, tamaño o designación del producto o la etiqueta con la cual se vende legalmente en otro Estado miembro⁷¹. Asimismo, cuando no es necesaria la modificación del producto para la aplicación adecuada de la exacción o para el objetivo que persigue, la modificación requerida podría evaluarse a la luz de la prohibición de medidas de efecto equivalente. Así lo hizo el Tribunal cuando sentenció que una medida económica que formaba parte de un sistema de reciclado de botellas consistente en la percepción de un depósito por botella, no puede en sí mismo calificarse de medida fiscal y por lo tanto procedía examinar su compatibilidad con el Tratado desde la prohibición de medidas de efecto equivalente⁷².

También es preciso distinguir entre el ámbito de aplicación del artículo 87 TCE respecto al del artículo 86 TCE (anterior artículo 90) en la medida en que el artículo 87 comprende el conjunto de empresas, privadas o públicas, y el conjunto de las producciones de dichas empresas, con la única salvedad del artículo 86.2º del Tratado que se refiere a los monopolios fiscales⁷³. En cambio, el control de licitud de una ayuda otorgada en el marco de un monopolio de carácter comercial debe apreciarse sobre la base de lo establecido en el artículo 31 TCE pues esta disposición constituye una disposición especial respecto del artículo 87 TCE⁷⁴.

⁶⁸ STJCE de 25 de junio de 1970, *Francia c. Comisión*, asunto C-47/69.

⁶⁹ STJCE de 11 de marzo de 1992, *Compagnie Commercial de l'Ouest*, asuntos asumados C-78-83/90.

⁷⁰ STJCE de 11 de diciembre de 1990, *Comisión c. Dinamarca*, asunto C-47/88.

⁷¹ SSTJCE de 16 de diciembre de 1980, *Fiefje*, asunto C-27/80 y de 17 de marzo de 1983, *Kirkvorsch*, asunto C-94/82.

⁷² STJCE de 20 de septiembre de 1988, *Comisión c. Dinamarca*, asunto C-302/86.

⁷³ STJCE de 22 de marzo de 1977, *Steinike und Weiling*, asunto C-78/76.

⁷⁴ STJCE de 13 de marzo de 1979, *Hansen*, asunto C-91/78.

2.2. EL DERECHO DERIVADO

Entre las importantes normas que concretan la aplicación de las disposiciones del Tratado sobre el control de las ayudas de Estado, creemos importante destacar las siguientes:

En primer lugar, el Reglamento 659/1999 del Consejo de procedimiento en materia de ayudas⁷⁵, que supone la primera codificación procedimental en la materia. En contraste con lo que ocurre en Derecho Comunitario de la competencia, cuyo Reglamento de procedimiento data de 1962, el Reglamento sobre ayudas se hizo esperar. Hasta entonces se contaba como criterios con la práctica de la Comisión, la jurisprudencia y la guía interna de la Comisión⁷⁶. El Reglamento define entre otros (régimen de ayudas, ayuda individual, ayuda aplicada de manera abusiva, parte interesada, etc.) los conceptos de ayuda nueva, ayuda existente y ayuda ilegal⁷⁷ y es especialmente importante por regular el sistema de recuperación de ayudas⁷⁸ y el plazo de prescripción que se fija en diez años desde la concesión de la ayuda⁷⁹. Debe advertirse que la prescripción se centra exclusivamente en la recuperación de las ayudas y no en la declaración de ilicitud o incompatibilidad⁸⁰, lo que significa que, aunque la Comisión no pueda instar la recuperación por haber transcurrido el plazo de prescripción sí puede apreciar que la ayuda en cuestión es una ayuda otorgada ilegalmente o pronunciarse sobre su compatibilidad. De otro lado, la posibilidad de que se interrumpa el cómputo de la prescripción por cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal⁸¹ hace que la configuración de la prescripción en materia de ayudas presente unos contornos tan extensos que dotan a la potestad de la Comisión de una fuerza extensiva ilimitada como confirman los pronunciamientos del Tribunal comunitario⁸².

El Reglamento 659/1999, del Consejo, ha sido objeto de desarrollo por el Reglamento de la Comisión 794/2004⁸³, que establece disposiciones de aplicación referentes a la forma, el contenido y a otros detalles de las notificaciones e informes anuales contemplados en el Reglamento 659/1999 y también sobre el cálculo de plazos en todos los proce-

⁷⁵ DO L 83, de 27 de marzo de 1999.

⁷⁶ La «Guía de Procedimiento en materia de ayudas estatales» fue aprobada por la Comisión, previa consulta con los Estados miembros, el 13 de diciembre de 1995. Se comunicó por Carta ante el retraso de su publicación. Como señala el considerando 2º del Reglamento 659/1999 «la Comisión, ateniéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha desarrollado y asentado una práctica coherente para la aplicación del artículo 88 del Tratado y ha establecido determinadas normas y principios de procedimiento recogidos en ciertas comunicaciones; que conviene, con objeto de garantizar la aplicación efectiva y la eficacia de los procedimientos a que se refiere el artículo 88 del Tratado, codificar y consolidar dicha práctica mediante un reglamento».

⁷⁷ Vid. artículo 1.

⁷⁸ Vid. artículo 14.

⁷⁹ Vid. artículo 15.

⁸⁰ RODRIGUEZ MIGUEZ y PARDO SILVA (2006).

⁸¹ Posibilidad reconocida en el apartado 2º del artículo 15 del Reglamento.

⁸² De la STJCE de 6 de octubre de 2005, *Scott c. Comisión*, asunto C-276/03 y de las SSTPI dictadas el 10 de abril de 2003, en los asuntos T-366/00 y T-369/00, *Scott SA c. Comisión*, se extraen conclusiones interesantes sobre la posible acción interruptiva del cómputo de la prescripción: las peticiones de información de la Comisión no constituyen de manera automática una acción interruptiva, pero no puede exigirse que las acciones emprendidas por la Comisión sean notificadas a los beneficiarios de las ayudas.

⁸³ DO L 140, de 30 de abril de 2004.

dimientos en materia de ayudas estatales y del tipo de interés para la recuperación de ayudas ilegales.

De otro lado, cabe destacar el Reglamento 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998 sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del TCE a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales⁸⁴. Según este Reglamento, la Comisión puede –igualmente, mediante reglamentos– declarar compatibles con el mercado común y no sujetas a la obligación de notificación las siguientes categorías de ayuda: en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, el empleo y la formación, y las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales. Se ha de especificar para cada categoría de ayuda cuál es su finalidad, cuáles son las categorías de beneficiarios, los umbrales aplicables, expresados en términos de intensidad de la ayuda con respecto a un conjunto de costes subvencionables o en términos de cuantías máximas, las condiciones relativas a la acumulación de ayudas, y las condiciones de control. Además, los reglamentos pueden fijar umbrales u otras condiciones para la notificación de los casos de concesión de ayudas individuales y excluir determinados sectores adicionales de su ámbito de aplicación, así como establecer condiciones suplementarias relativas a la compatibilidad de las ayudas exentas de conformidad con dichos reglamentos.

La Comisión puede decidir también mediante reglamentos que, a la luz de la evolución y el funcionamiento del mercado común, determinadas ayudas no cumplen todos los criterios señalados en el apartado 1 del artículo 87 TCE y quedan, por tanto, excluidas del procedimiento de notificación contemplado en el apartado 3 del artículo 88 TCE, siempre que la ayuda concedida a una misma empresa durante un período dado no supere un determinado importe fijo.

Cuando la Comisión así lo solicite, los Estados miembros deberán comunicarle cualquier información adicional sobre las ayudas exentas. Al adoptar reglamentos, la Comisión impone a los Estados miembros normas precisas para garantizar la transparencia y la supervisión de las ayudas exentas de la obligación de notificación. El Reglamento establece también que desde que se pongan en práctica regímenes de ayudas o ayudas individuales que se concedan al margen de un régimen de exención, en aplicación de dichos reglamentos, los Estados miembros transmitirán a la Comisión, con vistas a su publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, un resumen de la información relativa a dichos regímenes de ayuda o a casos de ayudas que no correspondan a un régimen de exención.

Se recoge la obligación para los Estados miembros de registrar y recopilar toda la información relativa a la aplicación de las exenciones por categorías. Cuando la Comisión disponga de elementos que susciten dudas sobre la correcta aplicación de un reglamento de exención, los Estados miembros deben comunicar cualquier información que consideren necesaria para apreciar la conformidad de una ayuda con dicho reglamento. También deben

⁸⁴ DO L 142, de 14 de mayo de 1998.

presentar al menos una vez al año a la Comisión un informe sobre la aplicación de las exenciones por categorías, de conformidad con los requisitos específicos de la Comisión, y preferentemente en soporte electrónico, debiendo esta institución hacer accesibles dichos informes a todos los Estados miembros y una vez al año, un Comité consultivo examinará y evaluará dichos informes.

Los reglamentos adoptados son aplicables durante un período determinado. Las ayudas exentas en virtud de un reglamento adoptado sobre esta base lo estarán durante el período de vigencia de dicho reglamento, así como durante el período de adaptación. La Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo cada cinco años un informe de evaluación sobre la aplicación del Reglamento y un proyecto de informe al Comité consultivo de ayudas de Estado para su examen.

Adoptado sobre la base del Reglamento 994/98, el Reglamento 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas *de minimis*⁸⁵ ofrece transparencia y seguridad jurídica y es el resultado de la experiencia adquirida reflejada en las comunicaciones de la Comisión (1996)⁸⁶. Este Reglamento fija un límite máximo de ayudas, 200.000 euros por empresa en un periodo de tres ejercicios fiscales –aumentando el umbral económico fijado con anterioridad–, de manera que si no se supera esta cuantía se excluyen del ámbito de aplicación del artículo 87 TCE y por consiguiente, tales ayudas estarán exentas de la obligación de notificar. Se exceptúa así la regla de la incompatibilidad de los beneficios económicos que debido a su exiguo importe no son susceptibles de afectar a los intercambios intracomunitarios ni de falsear la competencia. Su ámbito de aplicación son las ayudas concedidas a empresas en todos los sectores, incluido de forma novedosa el sector del transporte por carretera para el cual el límite se fija en 100.000 euros⁸⁷. Se exceptúan las ayudas concedidas a las empresas en los sectores de la pesca y la acuicultura, la producción primaria de determinados productos agrícolas y en su transformación y comercialización (en determinados casos), las ayudas a actividades relacionadas con la exportación a terceros países o Estados miembros, las subordinadas a un uso de bienes nacionales con preferencia sobre los bienes importados, las concedidas a empresas activas en el sector del carbón, las ayudas para la adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera y las concedidas a empresas en crisis⁸⁸.

⁸⁵ DO L 379, de 28 de diciembre de 2006.

⁸⁶ La regla *de minimis* fue introducida mediante la Comunicación 92/C 213/02 de la Comisión de 20 de mayo, sobre las directrices aplicables a las ayudas a pequeñas y medianas empresas (DO C 213, de 19 de agosto de 1992) y actualizada posteriormente por la Comunicación 96/C 68/06 de la Comisión, relativa a las ayudas *de minimis* (DO C 68, de 6 de marzo de 1996) en la que se contemplaron los siguientes tipos de ayudas: ayudas a la inversión general, ayudas a las inversiones encaminadas a la protección del medio ambiente, ayudas para el asesoramiento, formación y difusión de conocimientos, ayudas a la I+D y, excepcionalmente, ayudas para otros fines. Posteriormente, fue de aplicación el Reglamento 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001 (DO L 10, de 13 de enero de 2001). A la luz de la experiencia adquirida en su aplicación y para tener en cuenta la evolución de la inflación y del PIB en la Comunidad hasta 2006 inclusive, así como la probable evolución durante el periodo de vigencia se decidió sustituirlo por un nuevo Reglamento, al margen de que la vigencia del Reglamento 69/2001 expiró el 31 de diciembre de 2006.

⁸⁷ Artículo 2.2 del Reglamento. El Reglamento 69/2001 no se aplicaba al sector de transporte. No obstante, el presente Reglamento excluye las ayudas para la adquisición de vehículos de transporte por carretera (considerando 3).

⁸⁸ Artículo 1 del Reglamento.

El Reglamento establece que el límite máximo establecido se expresa como subvención en efectivo y que todas las cifras empleadas serán brutas. Cuando se conceda una ayuda de cualquier forma distinta a la subvención, el importe de la ayuda será el equivalente bruto de subvención de la misma. Las ayudas que se reciban en varios plazos se actualizarán a su valor en el momento de la concesión. El tipo de interés que se habrá de emplear a efectos de actualización y con objeto de calcular el importe de ayuda de un préstamo con bonificación de intereses será el tipo de referencia aplicable en el momento de la concesión.

Como medidas de control se establecen, entre otras, las siguientes: cuando un Estado miembro conceda una ayuda *de minimis* a una empresa, deberá informarle del carácter *de minimis* de la ayuda y obtener de la empresa información completa sobre toda ayuda *de minimis* recibida durante el ejercicio fiscal en curso y los dos anteriores. El Estado miembro no podrá conceder la nueva ayuda *de minimis* hasta no haber comprobado que ello no incrementa el importe total de la ayuda *de minimis* recibida por la empresa durante el período de referencia. Los Estados miembros deben registrar y compilar toda la información relativa a la aplicación del Reglamento, incluyendo tales registros toda la información necesaria para demostrar que se han cumplido las condiciones del Reglamento. Los registros relativos a las ayudas *de minimis* individuales deberán mantenerse durante diez años a partir de la fecha de concesión y los relativos a los regímenes de ayudas *de minimis* durante un período de diez años a partir de la fecha en que se concediese la última ayuda individual. Previa solicitud por escrito, el Estado miembro de que se trate deberá facilitar a la Comisión, en un plazo de veinte días hábiles o en el plazo superior que se establezca en la solicitud, toda la información que esta institución considere necesaria para determinar si se han cumplido las condiciones requeridas por el Reglamento y, especialmente, el importe total de la ayuda *de minimis* recibida por cualquier empresa.

Al término del período de vigencia del Reglamento (31 de diciembre de 2013), los regímenes de ayuda *de minimis* que entren en su ámbito de aplicación podrán ejecutarse válidamente durante un nuevo período de seis meses.

Otros Reglamentos adoptados sobre la base del Reglamento 994/98, son el Reglamento 1857/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas estatales para las pequeñas y medianas empresas dedicadas a la producción de productos agrícolas⁸⁹ y el Reglamento 1628/2006, de 24 de octubre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas regionales a la inversión⁹⁰.

2.2.1. AYUDAS NUEVAS, ILEGALES Y EXISTENTES

El TCE distingue de forma clara entre «ayudas existentes» y las de nueva concesión («ayudas nuevas») estableciendo un régimen jurídico distinto. El Reglamento 659/1999 deli-

⁸⁹ DO L 358, de 16 de diciembre de 2006.

⁹⁰ DO L 302, de 1 de noviembre de 2006.

mita los conceptos de ayudas nuevas, ilegales y existentes y concreta las importantes consecuencias jurídicas según cada una de las categorías, en aplicación de las dos reglas fundamentales: la obligación de notificación previa y la prohibición de ejecución de la ayuda antes de la autorización.

Así, se define la ayuda nueva como la no existente⁹¹. De acuerdo con la obligación establecida en el Tratado para los Estados miembros, estos deben notificar los proyectos de concesión o modificación de ayudas y facilitar en la notificación toda la información necesaria para que la Comisión pueda adoptar una decisión, esto es, debe ser una «notificación completa». Al notificar una modificación, se considera que el Estado miembro está haciendo una nueva notificación. Merece destacarse que el Reglamento no define el concepto de modificación de una ayuda. Sobre esta cuestión el TJCE ha entendido que los meros ajustes no deben ser notificados⁹² pero sí las modificaciones esenciales. De acuerdo con el artículo 2 del Reglamento, los Estados miembros deben «notificar a la Comisión con suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda que reúna los requisitos previstos en el artículo 88.2 TCE». Por seguridad jurídica en principio, deberían notificarse todos los proyectos que puedan contener elementos de ayuda⁹³ y los que cumplan los requisitos del artículo 87.2 TCE, debiendo la Comisión comprobar en tales casos que se cumplen las condiciones previstas. El artículo 3 del Reglamento establece una cláusula de suspensión de la ejecución de la ayuda hasta que la Comisión adopte un acuerdo autorizándola o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda. Los artículos 4 y 5 detallan el procedimiento de examen previo de la notificación que puede llevar a una decisión de no formular objeciones, de que no constituye ayuda o de iniciar el procedimiento de investigación formal.

La ayuda ilegal es la que no cumple los términos del artículo 88.3 TCE⁹⁴. Así, es ilegal la ayuda concedida o la meramente comprometida sin haber sido previamente notificada por cualquier motivo o la que, habiéndose notificado no cuenta con la autorización expresa o tácita de la Comisión. El procedimiento aplicable en este caso es similar al de las ayudas nuevas y se detalla en los artículos 10 a 15 del Reglamento. La Comisión puede adoptar medidas provisionales para impedir o al menos suspender la concesión de la ayuda hasta que finalice el procedimiento y puede ordenar al Estado miembro que recupere la ayuda ya abonada con intereses.

Respecto a las ayudas existentes, se consideran tales, las anteriores a la entrada en vigor del Tratado para el Estado de que se trate⁹⁵, las previamente autorizadas por la Comisión o

⁹¹ Artículo 1 c) del Reglamento.

⁹² Así se deduce del asunto C-387/92, *Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia* (STJCE de 15 de marzo de 1994) o del asunto C-44/93, *Namur- Les Assurances du Crédit vs Office National du Dueroire and Belgium* (STJCE de 9 de agosto de 1994).

⁹³ HEREDIA BENOT (2001, pág. 22). En este estudio pueden encontrarse los detalles sobre el procedimiento acelerado, las excepciones relacionadas con la regla «de minimis» y los aspectos formales.

⁹⁴ Artículo 1 f) del Reglamento.

⁹⁵ En el caso de Austria, Finlandia y Suecia, la fecha de referencia es la de entrada en vigor del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, esto es, el 1 de enero de 1994.

el Consejo⁹⁶, las ayudas aprobadas tácitamente o por silencio⁹⁷ y finalmente, las ayudas ilegales tras 10 años sin ser cuestionadas⁹⁸ así como las «sobrevénidas», es decir, aquellas que sin poder calificarse originariamente como ayudas han pasado a serlo debido a la evolución del mercado común, y que en ningún momento han sido modificadas. Para estos casos el procedimiento aplicable prevé la cooperación del Estado miembro en cuestión con la Comisión, para que se recabe toda la información necesaria al objeto de evaluar si la ayuda existente no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común. La Comisión puede proponer medidas apropiadas (en particular, la modificación de fondo del régimen de ayudas, la fijación de requisitos de procedimiento o la supresión del régimen de ayudas) mediante recomendación al Estado. Si el Estado acepta tales medidas debe aplicarlas, si no las acepta, la Comisión incoará el procedimiento establecido para la ayudas nuevas.

2.3. LAS COMUNICACIONES DE LA COMISIÓN: EL *SOFT LAW*

Las Comunicaciones de la Comisión no constituyen fuente de derechos, pero son sin duda actos institucionales que ofrecen seguridad jurídica a todos los operadores económicos y jurídicos afectados por las normas sobre ayudas de Estado, en la medida en que se expresan los criterios que la Comisión tiene en cuenta a la hora de aplicar las normas sobre el control de ayudas de Estado. Son actos institucionales innominados con valor jurídico variable.

Se trata de una forma de *soft law* que en la medida en que se recoge por la jurisprudencia del TJCE se va convirtiendo en regla de Derecho. En materia de ayudas de Estado de carácter fiscal interesa especialmente destacar dos de las comunicaciones de la Comisión, la primera aplica el régimen de ayudas a la fiscalidad de las empresas y la segunda se refiere específicamente a los gravámenes ambientales. En ambos casos se trata de actos interpretativos e informativos que guían a los Estados miembros en la adaptación de sus legislaciones a las exigencias del mercado interior.

2.3.1. MEDIDAS RELACIONADAS CON LA FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS

La Comunicación de la Comisión sobre ayudas y fiscalidad directa de las empresas, de 11 de noviembre de 1998⁹⁹, es fruto inmediato del compromiso de la Comisión incluido en el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁰⁰ y su finalidad es aclarar e

⁹⁶ Artículo 88.2.3º TCE.

⁹⁷ Son aquellas que han de considerarse autorizadas por la Comisión por haber transcurrido el plazo correspondiente. El Reglamento hace suya la jurisprudencia del caso *Lorenz* (STJCE de 11 de diciembre de 1973, asunto C-120/73).

⁹⁸ En este caso la Comisión no podrá ya tomar una decisión de recuperación de ayudas.

⁹⁹ DO C 364, de 10 de diciembre de 1998.

¹⁰⁰ Incluido en el anexo I de las Conclusiones del Consejo ECOFIN sobre política fiscal, de 1 de diciembre de 1997 (C/2/01) DO C 2, de 6 de enero de 1998. En efecto, el apartado J del Código de conducta rubricado «ayudas de Estado» establece que «el Consejo toma nota de que la Comisión se compromete a publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medias relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, tras presentar un proyecto a los expertos de los Estados miembros en el marco de una reunión multilateral.»

impulsar el control de compatibilidad de las ayudas fiscales en impuestos directos con las normas del TCE, ante la necesidad de examinar los efectos de las ayudas fiscales, en particular sobre los ingresos de los demás Estados en una fase de la Unión Económica y Monetaria en que los compromisos de disciplina presupuestaria son importantes.

La interacción del Código de conducta con las normas sobre ayudas supone un impulso importante en el control institucional de las ayudas estatales. De una parte, el Código mejora la transparencia de las medidas y promueve el intercambio de información y contribuye, por tanto, al control de las ayudas fiscales incompatibles. A cambio, el régimen de ayudas se erige en mecanismo jurídico importante para luchar contra el fraude y la competencia fiscal dañina.

Respecto al concepto de ayuda, la Comunicación parte de que la regla general de incompatibilidad del párrafo primero del artículo 92 TCE (actual 87 TCE) es aplicable a las «ayudas fiscales» y apoyándose en la jurisprudencia del TJCE identifica los criterios que sirven para detectar que estamos ante una ayuda¹⁰¹:

- La medida debe ofrecer a sus beneficiarios una *ventaja* que aligere las cargas que por regla general gravan su presupuesto. La ventaja puede consistir en una reducción de la base imponible, una disminución total o parcial de la cuantía del impuesto, o en un aplazamiento, anulación, o cualquier medida procedimental que excepcione la deuda fiscal.
- La ventaja debe ser concedida *por el Estado o mediante fondos públicos* ya sean estatales, regionales o locales de los Estados miembros.
- La medida debe *afectar a la competencia y a los intercambios* entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a las competidoras repercute sobre los intercambios, al margen de que la cuantía sea escasa, el tamaño del beneficiario modesto o la actividad exportadora sea mayoritariamente fuera de la Comunidad.
- La medida debe ser específica o *selectiva*, es decir, que favorezca determinadas empresas o producciones.
- Es posible que la medida quede justificada *«por la naturaleza o economía del sistema»*, en cuyo caso no sería calificada de ayuda de Estado.

La Comunicación distingue los conceptos de ayudas estatales y medidas generales¹⁰² afirmando que «en principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido *de facto*, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado».

¹⁰¹ Vid. apartados 9 a 12.

¹⁰² Vid. apartados 13 a 16.

do en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estímulo oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción», concluyendo que «conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable» y examinar, a continuación, si la excepción a este régimen común está justificada por «la naturaleza o la economía del sistema fiscal» del Estado miembro implicado, evaluando así la existencia de ayudas fiscales.

Sobre el criterio de selectividad o especificidad —uno de los más problemáticos— entiende¹⁰³ que la medida que se extiende a todo el conjunto del territorio no puede ser calificada de específica, pero será sospechosa la de alcance territorial, regional o local en la medida en que puede favorecer a determinadas empresas. Se tratará de una ayuda selectiva si la medida fiscal tiene principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad, exclusivamente a los productos nacionales exportados, al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional, o a determinadas formas de empresa (empresas públicas), funciones (intermediación, coordinación o servicios intra-grupo) o tipos de producción, aunque en determinados casos es posible que se admita su compatibilidad con el mercado interior¹⁰⁴.

La Comisión precisa también en esta Comunicación¹⁰⁵ que —más allá de la necesaria interpretación de las normas— «toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad. Las decisiones administrativas (*administrative rulings*), en su calidad de procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales, no dan lugar, en principio, a la presunción de ayuda. No obstante, la opacidad de las decisiones de las administraciones y el margen de maniobra del que pueden disponer hacen presumir que ese es al menos su efecto en algunos casos. Ello no impide que los Estados miembros puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales». Como puede verse la mención de los *rulings* se refiere más bien a decisiones como los acuerdos previos de valoración y las consultas —importante instrumento para generar seguridad jurídica— pero presenta también relevancia frente a otros supuestos, como la terminación convencional de los procedimientos a través de las «actas con acuerdo».

No obstante, según entiende la Comisión, puede justificarse la medida por la aplicación de una excepción por la «naturaleza o la economía del sistema»¹⁰⁶: «es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que per-

¹⁰³ Vid. apartados 17 a 20.

¹⁰⁴ Las excepciones respecto del tipo básico del impuesto de sociedades a favor de un sector constituyen, salvo determinados casos (en particular, la agricultura y la pesca), ayuda estatal, como ha decidido la Comisión con relación a una medida relativa al conjunto del sector manufacturero (Decisión de la Comisión de 22 de julio de 1998, en el asunto *United Brands v. Commission* (1998) *Corporation Tax*).

¹⁰⁵ Vid. Apartado 22.

¹⁰⁶ Vid. Apartados 23 a 27.

mita, por ejemplo, fijar el impuesto de forma global (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero) se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores. Tales disposiciones no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal. Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, incluidas las pequeñas empresas agrícolas, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo».

En cuanto a la compatibilidad con el mercado común de las ayudas estatales que adoptan forma fiscal, la Comisión dispone de amplias facultades para autorizar una ayuda fiscal que, en principio, sería incompatible (párrafo 3º artículo 87 TCE). Sin embargo, no puede autorizar aquellas medidas que en sí mismas sean contrarias al Tratado, como los tributos internos discriminatorios o proteccionistas, o las exenciones de efecto equivalente.

La Comunicación precisa asimismo algunos criterios dirigidos a orientar la discrecionalidad de la Comisión¹⁰⁷. Así, el hecho de que una medida se califique de competencia fiscal perniciosa con arreglo al Código de Conducta no sólo no excluye que se trate de una ayuda de Estado prohibida, sino que puede servir de criterio para llegar a esta conclusión.

Ciertas «ayudas de funcionamiento», que pueden instrumentarse como bonificaciones fiscales (a favor de la construcción naval o la protección del medio ambiente) son admisibles de forma excepcional siempre que estén debidamente justificadas, y resulten decrecientes y limitadas en el tiempo¹⁰⁸. En el marco del examen efectuado por la Comisión, las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente, no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto.

En cuanto a las ayudas regionales, han de ser «proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados» y la Comisión debe asegurarse de que las medidas contribuyan al desarrollo regional y correspondan a actividades que tengan un impacto local, correspondan a ventajas regionales reales y se examinen en un contexto comunitario. Se tendrán especialmente en cuenta los efectos negativos de las medidas sobre los demás Estados miembros.

Por lo que se refiere a los procedimientos, los Estados miembros tienen la obligación de notificar a la Comisión los proyectos de concesión o modificación de ayudas fiscales. Si se ejecuta la ayuda sin notificación a la Comisión y si la Comisión constata que no hay posibilidad de acogerse a las excepciones, exigirá que el Estado miembro las recupere, salvo que tal exigencia sea contraria al principio de la confianza legítima.

Para el Tribunal comunitario las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conce-

¹⁰⁷ *Vid.* Apartados 28 a 33.

¹⁰⁸ Sobre las ayudas de funcionamiento *vid.* PASCUAL (2001).

da con observancia del procedimiento previsto en el Tratado, y, por otra parte, en circunstancias normales, todo agente económico diligente debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de la misma¹⁰⁹. El Estado miembro de que se trate y el operador afectado no pueden tampoco invocar el principio de seguridad jurídica a fin de impedir la devolución de la ayuda, ya que el riesgo de provocar un contencioso interno puede preverse desde el momento en que se ejecuta la ayuda¹¹⁰.

2.3.2. IMPUESTOS Y GRAVÁMENES AMBIENTALES

La Comunicación de la Comisión sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único de 26 de marzo de 1997¹¹¹ constituye una evaluación de cómo fomentar el recurso a los instrumentos fiscales por parte de los Estados miembros para reforzar la eficacia de la política ambiental y de cómo cerciorarse de que los impuestos y gravámenes ambientales se utilizan de conformidad con el Derecho Comunitario.

La Comisión ha fomentado en repetidas ocasiones el recurso a los instrumentos fiscales por parte de los Estados miembros, pero en esta Comunicación su objetivo es presentar un marco jurídico que permita a los Estados miembros conocer las posibilidades de estos instrumentos a la vez que sus obligaciones en el mercado único. En opinión de la Comisión, debe entenderse por «impuestos y gravámenes» todo pago obligatorio y sin contraprestación, tanto si se ingresa en el presupuesto del Estado como si se destina a fines concretos (asignación de créditos). El término «exacción» se utiliza referido en general a los impuestos y gravámenes. La exacción se considera ambiental si la sustancia o la actividad gravada tiene un efecto negativo sobre el medio ambiente, siendo separables dos categorías: las exacciones sobre emisiones contaminantes (aplicables a la contaminación de las aguas, a las emisiones sonoras en la aviación, etc.) y las exacciones sobre productos (plaguicidas, impuestos especiales sobre la gasolina, etc.)

Los Estados miembros disponen de un amplio margen de maniobra en materia fiscal. El importe de los ingresos percibidos puede asignarse tanto a la financiación de actividades relacionadas con la protección del medio ambiente como a la reducción de otros impuestos que se consideran un factor de distorsión de la economía. Pero entiende la Comisión que las ayudas fiscales dirigidas a proteger el medio ambiente podrían considerarse contra-

¹⁰⁹ STJCE de 11 de noviembre de 2004, *Demesa y Ramondin*, asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P y asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P.

¹¹⁰ STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano SpA y agencia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, asunto C-148/04. En este asunto sostiene el TJCE que no puede sostenerse válidamente que la recuperación de la ayuda vulnera el principio de confianza legítima por el hecho de que los bancos afectados hubieran tenido en cuenta la ayuda otorgada en concepto de reducción impositiva en su apreciación de la viabilidad de las operaciones que realizaron, pues la recuperación de una ayuda otorgada al margen del procedimiento establecido es un riesgo previsible para el operador beneficiario de la misma.

¹¹¹ COM (97) 9, final.

rias al principio «quien contamina paga» cuando se utilizan como instrumento para reducir el coste de cumplimiento de la normativa ambiental. Esta vertiente «negativa» del principio adolece de una enorme indefinición normativa que no ha sido integrada por la jurisprudencia comunitaria¹¹². Como regla general, las ayudas ambientales sólo se admiten como medidas transitorias o para incentivar un grado de cumplimiento superior al exigido por las normas administrativas. Considera la Comisión que las inversiones para el ahorro energético se equiparán con las inversiones en favor del medio ambiente. Estas inversiones desempeñan un papel principal para lograr, de manera económica los objetivos comunitarios en el ámbito del medio ambiente. Por tanto, estas inversiones pueden acogerse a ayudas a la inversión al tipo de base del 40 por 100 de los costes subvencionables¹¹³.

En concreto, las inversiones en favor de las energías renovables se han de equiparar con las inversiones en favor del medio ambiente realizadas en ausencia de normas obligatorias. La Comisión considera que cuando quede demostrado el carácter de indispensable, los Estados miembros podrán conceder ayudas a la inversión en favor de energías renovables, incluso por la totalidad de los costes subvencionables. Se prevén ayudas especiales para las empresas situadas en regiones asistidas y para las pymes.

En cuanto a los costes subvencionables, en el ámbito de las energías renovables corresponden, por lo general, a los costes suplementarios soportados por la empresa con relación a una instalación de generación de energía tradicional de la misma capacidad en términos de generación efectiva de energía¹¹⁴. En el ámbito del ahorro de energía, cuando estas ayudas resulten indispensables, deberán limitarse a la estricta compensación de los costes de producción adicionales en relación con los precios de mercado de los productos o servicios de que se trate. Estas ayudas deberán asimismo ser temporales y, en principio, decrecientes, de manera que constituyan un incentivo para que se cumpla en un plazo razonable el principio de fijación correcta de precios¹¹⁵.

En el caso de exenciones en nuevos impuestos ambientales no armonizados -o establecimiento de gravámenes superiores a los mínimos armonizados- pueden concederse exenciones supeditadas a la celebración de acuerdos con las empresas, referidos a la reducción del consumo de energía. Se admite también el incentivo de procesos de generación de electricidad a partir de energía tradicional, como por ejemplo el gas, que permitan alcanzar una eficacia energética sensiblemente superior a la obtenida con los procesos tradicionales.

La Comisión considera que las ayudas de funcionamiento destinadas a la producción de energías renovables constituyen generalmente ayudas en favor del medio ambiente que pueden ser autorizadas por la Comisión. En concreto, pueden ser necesarias ayudas cuando los procedimientos técnicos disponibles no permitan producir la energía en cuestión a un coste

¹¹² Un estudio de la deducción en bienes ambientales a la luz del principio de quien contamina paga y de las ayudas de Estado puede encontrarse en MARTÍN FERNÁNDEZ (2004).

¹¹³ *Vid.* Apartado 30.

¹¹⁴ *Vid.* apartados 34 a 37.

¹¹⁵ *Vid.* Apartado 43.

unitario comparable con el de las energías tradicionales. De otro lado, el Tribunal de Luxemburgo considera que la obligación legal de adquirir energía eléctrica de origen renovable por un importe superior al precio fijado en el mercado eléctrico no constituye una ayuda de Estado a favor de la entidad que comercializa la energía verde, por no concurrir la presencia de fondos públicos¹¹⁶.

El argumento contrasta con el concepto antiformalista de ayudas de Estado elaborado por el Tribunal en otros ámbitos. Probablemente, haya pesado en esta decisión la importancia del sistema de primas en diversos países miembros como instrumento que permite la subsistencia económica de la producción de electricidad de origen renovable.

3. EL CÓDIGO DE BUENA CONDUCTA DE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS: UN IMPORTANTE IMPULSO AL CONTROL DE AYUDAS FISCALES A LAS EMPRESAS

Las bondades de la competencia fiscal han sido defendidas por modelos teóricos según los cuales en un contexto de plena movilidad para los operadores económicos, se consigue maximizar la eficiencia del gasto público, como efecto de la respuesta a los comportamientos privados, deseosos de localizarse en territorios con la menor carga impositiva y la mayor prestación de servicios públicos posibles¹¹⁷. Ahora bien, el fenómeno de la globalización económica ha propiciado el auge de una competencia fiscal internacional entre Estados, circunscrita hacia la atracción de los factores móviles (capital y actividad empresarial) que no se colige ni con un eficiente y equitativo sistema financiero público, ni con una pretendida racionalización del sector público, favoreciendo, por el contrario, la deslocalización de factores móviles receptivos a estímulos fiscales, que pone de manifiesto una suerte de efectos perniciosos: la erosión de bases imponibles y la pérdida de ingresos fiscales, la alteración de las estructuras impositivas y el cercenamiento de los principios clásicos de justicia tributaria, el menoscabo de la neutralidad fiscal y la ineficiente localización de los recursos económicos, y la limitación del poder tributario de los distintos Estados implicados¹¹⁸.

La OCDE ha tratado de contrarrestar la competencia fiscal perjudicial, concretando los factores identificativos de las medidas perniciosas, mediante varias recomendaciones, informes y directrices¹¹⁹. Según el Informe de 1998 constituyen fenómenos de competencia fiscal perjudicial la ejercida por los paraísos fiscales y por los regímenes tributarios preferenciales adoptados por países de alta tributación que reúnan determinados rasgos y se reco-

¹¹⁶ STJCE de 17 de julio de 1997, *Preussen Electra*, asunto C-379/98.

¹¹⁷ Suele considerarse que el estudio de TIEBOUÏT (1956) fue pionero en defender la competencia fiscal. Posteriormente, BRENNAN y BUCHANAN consideraron que se trataba de un medio idóneo para limitar la discrecionalidad del poder tributario y racionalizar el sistema público de finanzas.

¹¹⁸ Un análisis y desarrollo de estos efectos perjudiciales puede encontrarse en MARTÍN LÓPEZ (2006).

¹¹⁹ Los ministros de los Estados miembros de la OCDE exhortaron en un comunicado de 1996 a esta organización a emprender acciones. Los países del G7 avalaron este requerimiento que se tradujo en la emisión de cuatro informes (1998, 2000, 2001 y 2004) que sirven a la identificación de criterios y medidas perjudiciales y al seguimiento de los progresos del objetivo de erradicación.

mienda cooperar internacionalmente adoptando medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales que contrarresten los efectos perjudiciales. La competencia fiscal resultará legítima, si el país que la practica está en condiciones de obtener información tributaria de sus contribuyentes y en disposición de compartirla con otras administraciones tributarias por medio de las cláusulas de intercambio de información en los Convenios de Doble Imposición o bien en los convenios específicos.

En el ámbito de la Unión Europea, se ha entendido que la competencia fiscal aboca naturalmente a una suerte de armonización espontánea de la fiscalidad directa de los Estados miembros, fruto de los movimientos de las fuerzas del mercado, que redundan en beneficio del mercado interior y de la libre competencia¹²⁰. Pero esta sana competencia puede convertirse en perjudicial cuando se convierte en una pugna por parte de los Estados miembros por captar los factores móviles, minorando selectivamente la tributación de las rentas relacionadas, convirtiéndose entonces en un grave peligro para el buen funcionamiento del mercado interior y para el cumplimiento del principio comunitario de libre competencia, piedra angular donde se asienta la construcción de todo el sistema económico de mercado previsto en el TCE.

Desde este punto de vista, el régimen de ayudas de Estado contemplado en los artículos 87 a 89 TCE permite corregir al menos el uso de incentivos fiscales con esta indeseable finalidad atenuando los efectos perjudiciales de la competencia fiscal interestatal. No obstante, se ha puesto de manifiesto que el Código no supone un instrumento suficiente para atajar las malas prácticas, como tampoco lo es la normativa sobre ayudas de Estado. Así, por ejemplo, resulta paradójico considerar que las vacaciones fiscales del País Vasco distorsionan el mercado interior, mientras que no lo hacen los regímenes vigentes en Estonia, Malta o Chipre¹²¹.

Las instituciones comunitarias, conscientes del riesgo que entraña la competencia fiscal desleal en el ámbito de la Unión Europea han posibilitado acciones de «coordinación» en el ámbito de la fiscalidad directa. La opción frente a la «armonización» fiscal positiva, constituye un cambio pragmático de orientación en la política fiscal comunitaria que pretende, respetando el principio de subsidiariedad suprimir las principales distorsiones del mercado interior y de la libre competencia derivadas de las diferencias de las legislaciones fiscales. Los efectos jurídicos *ad extra* de tales medidas se proyectan desde las medidas adoptadas por los Estados miembros en un acercamiento más sutil de sus legislaciones fiscales.

Finalmente, debe considerarse que en la Europa ampliada de 27 miembros el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos que caracteriza el impuesto sobre sociedades de alguno de los estrenados socios comunitarios, plantea nuevos focos de competencia desleal. Así, Letonia y Lituania cuentan con una alícuota del 15 por 100, mientras Polonia y Eslovaquia han rebajado la fiscalidad de las empresas a un 19 por 100, Hungría aplica un 16 por 100, Chipre un 10 por 100 y Estonia sólo grava los beneficios dis-

¹²⁰ *Vid.* ROCHE LAGUNA (2000).

¹²¹ CHICO y HERRERA (2005), pág. 29.

tribuidos en forma de dividendos o mecanismos ocultos de reparto. Es esta una realidad a la que la Comunidad debe dar respuesta para no invalidar los esfuerzos realizados hasta el momento para garantizar la efectividad del mercado interior.

3.1. LOS ANTECEDENTES

El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas fue declarado objetivo de máxima prioridad por el ECOFIN de Viena (1998). No se trata de una norma comunitaria jurídicamente vinculante, sino un «pacto de caballeros»¹²², cuyo origen está en las reuniones de los Ministros ECOFIN de Verona (1996) y Mondorf-Les Bains (1997), celebradas a la vista de la evolución de los sistemas tributarios en la Unión Europea¹²³. Las conclusiones se recogieron en una Resolución del Consejo, en cuyo anexo figura el texto del denominado «Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas»¹²⁴.

La Resolución también incluye el «paquete fiscal» o «paquete Monti», esto es, el conjunto de medidas de actuación coordinada de los Estados miembros para luchar contra la competencia fiscal dañina, que resulta integrado básicamente por el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la propuesta de Directiva sobre el ahorro y la propuesta de Directiva para establecer un régimen fiscal común al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas. Por medio de estas dos normas aprobadas en 2003 –aun con una redacción menos ambiciosa que la originaria– se pretende reducir las distorsiones del mercado interior, evitar pérdidas significativas de ingresos fiscales y orientar las estructuras fiscales al pleno empleo.

El Código de conducta se refiere a las medidas fiscales que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad dentro de la Comunidad, para detectar cuáles de ellas son perniciosas, puesto que a juicio de la Comisión, cierto grado de competencia fiscal es deseable. A modo de criterio indicativo, se considera que influyen negativamente aquellas medidas que supongan un nivel impositivo inferior al habitual en el Estado miembro de que se trate, siendo sospechosas si contienen medidas que otorguen ventajas sólo a no residentes, ventajas aisladas de la economía nacional, o sin actividad económica real o también cuando las medidas carecen de transparencia. En virtud de Código, los Estados miembros se comprometen a informarse mutuamente y a eliminar las medidas perjudiciales conforme al Código, aunque la Comisión asume un papel protagonista activo en la verificación del compromiso de *statu quo* y desmantelamiento.

Pues bien, en materia de ayudas de Estado, el Código explicita lo siguiente: «el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94

¹²² Su naturaleza jurídica es la de un acto convencional interestatal consentido colectivamente por los países de la Unión Europea. No es una norma jurídica vinculante sino un compromiso político.

¹²³ *Vid.* Comisión Europea: *Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios*, COM (96) 546 final.

¹²⁴ Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (DO C 2, de 6 de enero de 1998).

del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados» (apartado J), de ahí el compromiso de la Comisión de publicar las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, compromiso acometido con la publicación de la Comunicación de la Comisión (11 de diciembre de 1998)¹²⁵ para clarificar la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a casos relacionados con la fiscalidad directa de las empresas.

Continúa el Código estableciendo que «el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado.»

3.2. EL SIGNIFICADO

El Código de conducta perfila, en primer lugar, el concepto de medida fiscal perniciosa, que se identifica con la utilización por los Estados miembros de su fiscalidad al objeto de atraer hacia el interior de sus correspondientes fronteras la actividad empresarial. Sólo caen en el ámbito de aplicación del Código de buena conducta, las previsiones tributarias que supongan una importante minoración del nivel impositivo general existente en el país de la Unión Europea en cuestión. Recoge, a continuación, los criterios que sirven para evaluar el carácter perjudicial de la medida fiscal, a la que siguen una cláusula *stand still* y otra de compromiso de revisión de medidas y de desmantelamiento de las perjudiciales.

Pero la especial referencia a las ayudas de Estado se plasma en la letra J del Código. Así, parte de las medidas fiscales de los Estados miembros potencialmente perniciosas según las disposiciones del Código son susceptibles a su vez de conculcar los artículos 87 a 89 TCE, en los que se contiene el régimen jurídico comunitario de ayudas de Estado. La *ratio* de esta previsión es impedir que los Estados utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de beneficios fiscales, en tanto que la concesión de tales ventajas influye significativamente en la radicación final de la actividad empresarial en el seno de la Unión Europea. El Código de conducta refuerza la aplicación de las reglas del Tratado sobre ayudas de Estado con el propósito último de combatir la competencia fiscal perjudicial y eliminar o al menos reducir las distorsiones de la competencia derivadas del uso selectivo de los incentivos fiscales¹²⁶.

¹²⁵ DO C 98/C 384/C3, DO de 10 de diciembre de 1998.

¹²⁶ MARTÍN LÓPEZ (2006) pág. 202.

3.3. LAS CONSECUENCIAS

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 (1998) es el fruto inmediato del compromiso asumido por la Comisión en aplicación del Código de conducta. Esta suerte de *soft law* ha impulsado sin duda la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado en materia fiscal¹²⁷, a la vez que ha sistematizado los criterios de la Comisión y la doctrina del Tribunal de Justicia comunitario.

La puesta en marcha del Código de conducta ha sido seguido por el denominado «Grupo Primarolo» que emitió su primer Informe en 1999, identificándose un total de 66 disposiciones perjudiciales que fueron clasificadas en seis categorías: servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones; seguro, reaseguro y seguro de capitales; servicios intragrupo; sociedades *holding*, sociedades exentas y *offshore* y medidas misceláneas¹²⁸. Dieciséis de las medidas evaluadas eran españolas y son las que a continuación se relacionan:

- Centros de coordinación de los territorios forales del País Vasco.
- Centros de coordinación de la Comunidad foral de Navarra.
- Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).
- Reglas especiales en materia de créditos de dudoso cobro aplicables a los bancos y entidades financieras.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales.
- Régimen de la inversión y explotación de hidrocarburos.
- Régimen jurídico tributario de las empresas navieras canarias¹²⁹.
- Régimen Económico y Fiscal de Canarias¹³⁰.
- «Vacaciones fiscales» de los territorios forales del País Vasco.
- «Vacaciones fiscales» de la Comunidad foral de Navarra.
- Régimen fiscal de las sociedades de desarrollo industrial regional.
- Bonificación del 50 por 100 de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión.
- Régimen jurídico de los incentivos por inversión.

¹²⁷ El apartado 4 de la Comunicación reconoce que la Comisión tiene la intención de examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes vigentes en los Estados miembros, para garantizar la coherencia y la igualdad de trato entre los Estados miembros, tomando esta Comunicación como punto de partida.

¹²⁸ En esta última categoría se incorporan a modo de cajón de sastre, disposiciones no susceptibles de incardinarse en ninguna de las categorías anteriores.

¹²⁹ El Gobierno español, tras analizar la normativa española en materia de ayudas de Estado al transporte marítimo, concretamente el régimen de entidades navieras en función del tonelaje y compararla con las nuevas directrices de la Comisión (Comunicación de 13 de enero de 2004), confirmó su postura de aceptar las propuestas de la Comisión y modificar su legislación, introduciendo los cambios necesarios plasmados en la Ley 4/2006, de 29 de marzo sobre la adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. Esta ley modifica el Título VII (Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, de la Ley 14/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.

¹³⁰ Para un estudio sobre este particular, *Vid.* PASCUAL (2003).

- Régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital-riesgo.
- Régimen jurídico tributario de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España.

Pues bien, tan sólo se entendieron perniciosas la normativa sobre centros de coordinación de los territorios forales del País Vasco y Navarra¹³¹ y el régimen fiscal de las sociedades de hidrocarburos¹³². Las primeras reacciones de los Estados fueron muy críticas y aunque algunas de las medidas fueron desmantelándose –si bien con prórroga de plazo– el Consejo ECOFIN de 2003 hubo de acordar para los Estados miembros que el 1 de enero de 2004 se cerraba el plazo general para el desmantelamiento de las medidas calificadas de perjudiciales, y que sólo para cinco de las medidas identificadas se prolongaba el plazo de desmantelamiento.

3.4. LA INTERRELACIÓN AYUDAS DE ESTADO Y COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL

La incorporación de las normas del TCE sobre ayudas de Estado al Código de conducta supone atribuir a tales preceptos una función importante para la consecución del objetivo de erradicación de las medidas de competencia fiscal perjudicial. Pero esta reconocida función no cabe ser interpretada en el sentido de forzar la regla de incompatibilidad contemplada en el artículo 87.1 TCE a efectos de incluir en su ámbito de aplicación medidas tributarias de carácter general, pues ello supondría desnaturalizar el régimen comunitario de las ayudas de Estado, además de una armonización *de facto* de los sistemas tributarios de los países de la Unión Europea sin la necesaria unanimidad de los Estados miembros.

Aún así, se ha criticado como efecto perverso el impulso competencial que el Código representa para la Comisión Europea y que se ha explicitado en su Comunicación relativa a las ayudas estatales de carácter fiscal (1998)¹³³ pues con ella consigue saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás¹³⁴ y mucho más si se tiene en cuenta que en muchas ocasiones el TJCE hace suyos los criterios expuestos convirtiendo el *soft law* en *hard law*. Todo ello hasta el punto de calificar la Comunicación de la Comisión como paradigma de su poder normativo por cuanto que en ella se fijan las notas distintivas que debe reunir una medida fiscal para conceptuarse como ayuda de Estado incompatible de acuerdo con el ordenamiento jurídico comunitario¹³⁵.

¹³¹ En la medida en que se apartaban injustificadamente del principio del «operador económico independiente» en la valoración de los precios de transferencia.

¹³² Por permitir acumular a las sociedades beneficiarias en la práctica una reducción de la base imponible del impuesto de hasta el 100 por 100.

¹³³ 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.

¹³⁴ LÜBBIG (2003), FLORINDO (2003), O'BRIEN (2005), MARTÍN LÓPEZ (2006, pág. 242).

¹³⁵ MARTÍN LÓPEZ (2006, pág. 239).

El Código admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho al reconocer que «la calificación de medida fiscal pernicioso con arreglo al código de conducta no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del código de conducta»¹³⁶. Así pues aunque se trata de dos vías paralelas son potencialmente convergentes.

En definitiva, el Código representa para el control de ayudas de Estado un reforzamiento de su aplicación al campo propiamente tributario mientras que las ayudas favorecen la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal.

4. LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN COMUNITARIO DE CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO. ESPECIAL CONSIDERACIÓN A SU INCIDENCIA EN ESPAÑA

En el control de las ayudas de Estado se ha producido una intensa simbiosis entre la Comisión y el Tribunal de Justicia. La Comisión en sus comunicaciones no sólo da publicidad a los criterios que tiene en cuenta a la hora de aplicar las normas sobre ayudas estatales sino que sintetiza los pronunciamientos del Tribunal, mientras que este último —al igual que sucede en otros campos— tiende a convertir en jurisprudencia los criterios elaborados por la Comisión, aunque en los últimos pronunciamientos, como se verá, cabe apreciar una separación respecto a los mismos.

4.1. EL IMPORTANTE PAPEL DE LA COMISIÓN

La Comisión es responsable de la aplicación cotidiana de las normas de competencia bajo la supervisión del Tribunal de Primera Instancia y del Tribunal de Justicia. La función de la Comisión en el examen permanente y en el control de las ayudas debe responder a un procedimiento apropiado que ella misma aplica¹³⁷.

Hasta 1970, la Comisión había procedido caso por caso de manera que no puede decirse que hubiera una definición clara de su política en materia de ayudas. Así, mientras un gran número de regímenes de ayuda fueron adoptados, hasta 1969 únicamente se habían producido nueve decisiones declarando la supresión¹³⁸. A partir de entonces, y coincidiendo con un incremento de las políticas intervencionistas de los Estados a resultas del receso económico del momento, la Comisión examina un mayor número de casos y va definiendo sus criterios de evaluación de casos concretos, de manera que en los años ochenta

¹³⁶ Apartado 30 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

¹³⁷ STJCE de 9 de marzo de 1978, *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal*, asunto C-106/77 (apartado 21).

¹³⁸ *Vid.* respuesta escrita del Sr. Vredeling núm. 501/69 (DO C 73, de 18 de julio de 1970).

comienza a precisarse la política comunitaria sobre ayudas a la vez que se van ampliando las obligaciones que incumben a los Estados en aplicación del régimen de control de ayudas. Fruto de aquellos momentos, son la Directiva sobre la transparencia de las relaciones financieras con las empresas públicas¹³⁹, el recordatorio de la obligación de notificar los proyectos de ayudas, el memorandúm relativo a la transparencia de las ayudas en el sector de los transportes aéreos, la aprobación de normas sectoriales, de normas relativas a evitar la acumulación de ayudas de categorías diversas, la afirmación de la obligación de recuperar las ayudas concedidas ilegalmente, de la equiparación, en determinadas circunstancias, de las tomas de participación estatales con las ayudas o de la exigencia de una «contrapartida» como condición para la autorización de las ayudas.

De otro lado, la Comisión hizo públicos sus criterios para declarar la compatibilidad de las ayudas, en los ámbitos de investigación y desarrollo, protección al medio ambiente y al desarrollo de nuevas actividades, tales como las energías alternativas, las industrias de tecnología punta y, la lucha contra la contaminación.

4.2. EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

El TJCE ha apoyado en buena medida la acción de control de la Comisión¹⁴⁰ pero también ha recordado a esta institución la necesidad de respetar estrictamente las garantías procedimentales enunciadas en el Tratado. El papel del Tribunal comunitario es esencial para interpretar las reglas sobre ayudas de Estado, crear sólidos criterios, y controlar la acción de la Comisión en su misión de vigilar por la compatibilidad de las ayudas estatales con las normas del Tratado.

El Tribunal de Justicia ha pronunciado diversas sentencias importantes sobre la aplicación del régimen comunitario de control de ayudas de Estado y ha ido elaborando toda una doctrina conceptual sobre las reglas comunitarias que regulan el control de las ayudas estatales y que la Comisión ha extractado en las comunicaciones anteriormente referidas.

Cabe recordar que para el TJCE las ayudas se definen por sus efectos no por sus causas¹⁴¹, que una deducción fiscal concedida a determinadas empresas constituye una ayuda estatal al colocar a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes¹⁴², o que al valorar las ayudas la Comisión debe considerar tanto el origen como el empleo de los ingresos obtenidos, en general «todos aquellos factores que incidan

¹³⁹ Directiva 80/723 de 29 de junio de 1980 (DO L 195, de 29 de julio de 1980). Impone la Directiva a los Estados miembros poner de relieve las puestas a disposición de fondos públicos efectuadas bien directamente por los poderes públicos, bien por mediación de empresas públicas o instituciones financieras, así como la utilización efectiva de esos fondos y velar para que los datos necesarios a tal efecto permanezcan a disposición de la Comisión durante cinco años para que le comuniquen a su solicitud.

¹⁴⁰ STJCE de 17 de septiembre de 1997, *Facenda Pública, Fricarnes, S.A.*, asunto C-28/96.

¹⁴¹ SSTJCE de 12 de diciembre de 2002, *Comisión v. Bélgica*, asunto C-5/01 y 15 de julio de 2004, *España v. Comisión*, asunto C-501/00.

¹⁴² STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España v. Ayuntamiento de Valencia*, asunto C-387/92, apartado 13.

directa o indirectamente, incluyendo las ayudas indirectas, la financiación de la ayuda y la relación entre financiación y la cantidad que se distribuya como ayuda»¹⁴³. No toda diferencia de trato es automáticamente una distinción selectiva que carezca de toda justificación. Si un incentivo fiscal es exigencia de los principios de justicia tributaria, resultará legitimado por la naturaleza o economía del sistema, y debe ser compatible con el mercado común. Por ello, la medida de que se trate debe ser examinada en el contexto de la legislación interna de cada Estado y sólo de este modo podrá valorarse su compatibilidad, o no, con el mercado común¹⁴⁴.

El Tribunal de Primera Instancia es actualmente competente para pronunciarse sobre los recursos interpuestos por particulares contra las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado y contribuye al desarrollo de la jurisprudencia comunitaria en este ámbito.

4.3. LA COLABORACIÓN JUDICIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS

La lógica preocupación de la Comisión por el hecho de que sus decisiones definitivas sobre asuntos relacionados con ayudas de Estado se adopten después de que las distorsiones de la competencia ya hayan lesionado intereses de terceros, llevó a la aprobación en 1995 de una Comunicación sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado¹⁴⁵.

Las autoridades públicas y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros han de asumir cada uno sus propias funciones y responsabilidades en la aplicación de las normas del Tratado sobre ayudas de Estado, de acuerdo con los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

La Comisión entiende que los órganos jurisdiccionales nacionales pueden hallarse en mejores condiciones para examinar y poner remedio a las infracciones de notificación de ayudas a la Comisión. El efecto directo del apartado 3º del artículo 88 TCE, esto es, el carácter inmediatamente aplicable de la prohibición de ejecución prevista en esta disposición, alcanza a toda ayuda que haya sido ejecutada sin haber sido notificada y en caso de que las ayudas hayan sido notificadas, se produce durante la fase preliminar.

Incumbe pues a los órganos jurisdiccionales nacionales salvaguardar los derechos de los justiciables hasta la decisión definitiva de la Comisión¹⁴⁶, y pueden pedir ayuda a esta institución, que no sólo es consciente de la complejidad de los principios a aplicar, sino que actuará en el marco de la asistencia mutua que el principio de cooperación leal y perma-

¹⁴³ STJCE de 25 de junio de 1970, *Francia c. Comisión*, asunto C-47/69.

¹⁴⁴ STJCE de 14 de abril de 2005, *AEM SpA y AEM Torino SpA*, asuntos acumulados C-128/03 y C-129/03.

¹⁴⁵ DO C 312, de 23 de noviembre de 1995.

¹⁴⁶ STJCE de 9 de marzo de 1978, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. Francia*, asunto C-354/90.

nente entre las instituciones y los Estados miembros reconoce el Tratado (artículo 10 TCE) con vistas a garantizar el establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falseada (artículo 3.1.g) TCE).

En principio, los órganos jurisdiccionales nacionales deben poder decidir si una medida es ilícita por no notificada y en tal caso declarar que la medida infringe el Derecho comunitario y tomar medidas apropiadas para salvaguardar los intereses de los particulares y las empresas. Pero si albergan dudas pueden, y en algunos casos deben —cuando sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso—, plantear cuestión prejudicial de conformidad con el artículo 234 TCE¹⁴⁷.

Entiende la Comisión que la aplicación de las normas sobre notificación en el ámbito de las ayudas de Estado constituye un eslabón esencial en la cadena de acciones legales que pueden ejercitar los particulares y las empresas¹⁴⁸. Los tribunales nacionales deben extraer todas las consecuencias de una falta de notificación de nuevas ayudas, tanto respecto a la validez de su ejecución como a la posible devolución de las ayudas¹⁴⁹, pudiendo decretar la ilegalidad de una ayuda aunque no su incompatibilidad.

Sobre las consecuencias jurídicas de la calificación como ayuda de Estado de una exención, el TJCE ha declarado que «una intervención del juez nacional en el sistema de control de ayudas de Estado sólo puede tener lugar si resulta del efecto directo reconocido por la jurisprudencia a la prohibición de ejecutar las ayudas de Estado conforme a la tercera frase del apartado 3 del artículo 88 CE. El Tribunal de Justicia ha declarado en particular que corresponde a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros proteger los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por las autoridades nacionales, de la prohibición de ejecución de las ayudas»¹⁵⁰.

Por lo que atañe a «las medidas que pueden o deben adoptarse con el fin de garantizar dicha protección jurisdiccional, el Tribunal de Justicia ha declarado que el juez nacional debe deducir todas las consecuencias de tal incumplimiento, invocado por los justiciables, conforme a los medios procesales nacionales, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que conlleven la ejecución de las medias de ayuda como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo el artículo 88 CE, apartado 3»¹⁵¹.

¹⁴⁷ Vid. Nota informativa del Tribunal de Justicia sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales nacionales (DO C 143, de 11 de junio de 2005).

¹⁴⁸ Apartado 25 de la Comunicación.

¹⁴⁹ STJCE de 21 de noviembre de 1991, *Fédérations nationales Commerce Extérieur Produits Alimentaires vs Francia*, asuntos C-354/90, (apartado 12).

¹⁵⁰ STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing y Province de Liège*, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05 (apartado 41). Vid. STJCE de 21 de octubre de 2003, *Van Calster y otros*, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01 (apartado 53).

¹⁵¹ STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing y Province de Liège*, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05, apartado 42.

4.4. ALGUNOS CASOS DE INTERÉS

Por lo que se refiere a España, el régimen de las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) ha sido cuestionado y condicionado a las exigencias de la Comisión Europea, de manera que ha quedado limitado en materia de imposición directa a una reducción de tipos en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de nueva creación en la que se tiene en cuenta el número de empleos creado¹⁵². La Ley 4/2006, de 29 de marzo, ha añadido a la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, una DA12ª titulada «incompatibilidad entre ayudas de Estado»¹⁵³, en virtud de la cual se adapta el régimen a las más recientes Decisiones de la Comisión¹⁵⁴.

También los incentivos estatales y forales a las inversiones extranjeras¹⁵⁵ han sido objeto de atención por parte de la Comisión Europea. En su Decisión de 31 de octubre de 2000¹⁵⁶, entendió que en cuanto las ayudas beneficiaban a empresas siderúrgicas CECA establecidas en España, los incentivos eran incompatibles con el mercado común del carbón y del acero. El procedimiento se inició el 7 de agosto de 1997¹⁵⁷ al entender que se apoyaba sólo a un grupo concreto de empresas. Por entonces, el artículo 34 LIS permitía la deducción por inversiones en la creación de sucursales y establecimientos permanentes en el extranjero; en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, en la constitución de filiales; en gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero; y gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas, incluso las celebradas en España con carácter internacional, y además, fuera del ámbito de la CECA tal

¹⁵² El Real Decreto-Ley 2/2000 reguló finalmente el régimen de la Zona Especial Canaria después de que la Comisión aprobara el régimen el 4 de febrero de 2000. *Id.* NUÑEZ PÉREZ (2001).

¹⁵³ Esta disposición establece que no resultarán de aplicación las exenciones previstas en los artículos 74 y 75, las bonificaciones establecidas en los artículos 26, 76, y 78, la reducción regulada en el artículo 27, las exenciones y bonificaciones previstas en el artículo 73 ni el régimen fiscal especial previsto en los artículos 42, 43, 44, 45, 48 y 49, en los periodos impositivos en que concurren las siguientes circunstancias: a) que los sujetos pasivos a que se refieren los citados preceptos tengan la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea. Cuando se trate de la exención prevista en el artículo 75, el cumplimiento de este requisito se entenderá referido a los pagadores de los rendimientos de trabajo parcialmente exentos; b) que dichos sujetos pasivos perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2005/C244/02 de la Comisión Europea; c) que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó su decisión sobre la ayuda de reestructuración. No resultan aplicables las exenciones previstas en los artículos 25, 46, 47 y 50 a las operaciones que hayan determinado la percepción de ayudas de reestructuración en las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) anteriores.

¹⁵⁴ La Ley incorpora al ordenamiento interno el resultado de las Decisiones de la Comisión de 26 de enero de 2005 autorizando prorrogar determinadas ayudas hasta 31 de diciembre de 2006. En concreto, la que se refiere a la posibilidad de materializar las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias en la suscripción de títulos de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos, siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructuras o de mejora o protección del medio ambiente en territorio canario.

¹⁵⁵ El incentivo se posibilitaba por el entonces artículo 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) modificado por la Ley 13/1996- y por diversas normas forales (artículo 43), y estaba previsto para la realización de actividades de exportación, dando derecho a las empresas a practicar una deducción de la cuota íntegra del 25 por 100.

¹⁵⁶ *Id.* Decisión de 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades (DO L 60, de 1 de marzo de 2001).

¹⁵⁷ DO C 329, de 31 de octubre de 1997.

precepto parecía difícilmente compatible con las libertades comunitarias. Confirmada la Decisión por el TJCE¹⁵⁸, el Tribunal apreció que al beneficiar la deducción fiscal solamente «a una categoría de empresas, a saber, aquellas que realizan actividades de exportación y efectúan determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas» hay que entender que tiene «el carácter selectivo de la ventaja de que se trata»¹⁵⁹. La misma problemática se planteó posteriormente con el artículo 37 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por lo que la Recomendación de la Comisión de 22 de marzo de 2006 propuso a España la adopción de las tres medidas siguientes: eliminar gradualmente la deducción¹⁶⁰, poner fin con efecto inmediato a todas las ayudas a la exportación, o que primen a los productos nacionales en detrimento de los importados, o las ayudas a actividades relacionadas con la exportación, especialmente las ayudas directamente vinculadas a las cantidades exportadas, al establecimiento y la explotación de una red de distribución o a otros gastos corrientes vinculados a las actividades relacionadas con la exportación, con el fin de suprimir cualquier posible incompatibilidad con los compromisos de la Unión Europea con arreglo a las normas de la OCM y, finalmente, efectuar una declaración pública en el plazo de 30 días a partir de la fecha de aceptación de estas medidas apropiadas, referente a las modificaciones propuestas para eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida en el artículo 37 del Texto Refundido de la LIS y en los preceptos equivalentes en los territorios forales. La Dirección General de Tributos, en Resolución de 24 de junio de 2006, acordó que la deducción fiscal no sería aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al día 21 de marzo de 2006¹⁶¹. Finalmente, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio supone la adaptación de los incentivos al Derecho Comunitario. Como afirma su exposición de motivos, tras hacer referencia a la desaparición de la deducción por inversiones en el extranjero en el año 2007, «con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios»¹⁶².

Pero sin duda han sido las ayudas fiscales del País Vasco las que más pronunciamientos han suscitado en aplicación de las reglas sobre ayudas de Estado. Como es sabido, los territorios históricos, desde principio de los años ochenta, han venido adoptando normas fiscales favorables a la inversión y a la creación de empleo que han sido puestas en tela de ju-

¹⁵⁸ En Sentencia de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, asunto C-501/00.

¹⁵⁹ Apartado 120. Un estudio sobre la deducción por actividad exportadora y las ayudas de Estado, puede encontrarse en MAGRANER y MARTÍN (2005).

¹⁶⁰ Debiendo pasar del 25% al 12% a partir del 1 de enero de 2007, e ir reduciéndose en tres puntos porcentuales cada uno de los años siguientes, de modo que desaparezca totalmente a partir del 1 de enero de 2011.

¹⁶¹ Un análisis crítico a la Resolución de la Dirección General de Tributos puede encontrarse en FALCÓN y TELLE (2006).

¹⁶² La DD 2ª deroga, a partir de distintos momentos temporales, la deducción por inversiones para la implantación de empresa en el extranjero. La DA 1ª regula el régimen transitorio y la DT 23ª regula el régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras.

cio en procedimientos internos y comunitarios. Así, los incentivos a la inversión aprobados en 1988 fueron anulados por el Tribunal Supremo¹⁶³ pero también declarados incompatibles por la Comisión en su Decisión de 10 de mayo de 1993 por contrarios al derecho de establecimiento¹⁶⁴. Otros beneficios fiscales de las normas forales vascas (y también de Navarra) han sido declarados por la Comisión contrarios al mercado común¹⁶⁵, entre otros motivos, por tratarse de ayudas en las que el carácter de beneficio selectivo resultaba del poder discrecional de la administración fiscal por no ser el incentivo de concesión automática, afirmándose su carácter de ayudas ilegales por no haber sido notificadas a la Comisión y otro tanto cabe afirmar respecto de las «vacaciones fiscales»¹⁶⁶.

Destacan especialmente los casos *Ramondín* y *Demesa* que fueron finalmente resueltos ante el Tribunal comunitario. La decisiones de la Comisión,¹⁶⁷ que analizaron el conjunto de ventajas fiscales concedidas por las normas forales de las que resultaron beneficiarias estas empresas concluyeron su incompatibilidad con el Tratado. Tales decisiones fueron recurridas ante el Tribunal de Primera Instancia que dictó sentencias el 6 de marzo de 2002¹⁶⁸ aplicando su consolidada jurisprudencia para afirmar, una vez más, que las medidas adoptadas por entidades territoriales de los Estados miembros están comprendidas —del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder general— en el ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias en materias de ayudas de Estado, que se refieren a todas las ayudas financiadas mediante recursos públicos. En estas sentencias no se cuestiona la autonomía fiscal de los territorios históricos, sino que se declara que esa autonomía no dispensa del respeto de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas. El carácter selectivo de las medidas fiscales resulta en apreciación del Tribunal de la facultad discrecional de que dispone la Diputación Foral, que le permite modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal en función de proyectos de inversión, pero también del hecho de

¹⁶³ En concreto, los previstos por las normas forales 8/1988 y 28/1988, de Vizcaya y Álava. SSTs de 7 de febrero de 1998 y 22 de octubre de 1998.

¹⁶⁴ La Comisión señaló que «el sistema vasco de beneficios fiscales a la inversión satisface las condiciones del apartado 1 del artículo 92. Las ayudas relativas al IS y al IRPF sólo se aplican, respectivamente, a las entidades que operen exclusivamente en el País Vasco y a los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se trate, desarrollan la actividad que puede ser objeto de ayuda exclusivamente en el País Vasco. De ello se deriva que dicho sistema fiscal en lo que respecta a estas ayudas, es contrario a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado. En efecto, una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo al mismo tiempo su actividad en dicho Estado miembro, no podría beneficiarse de estas ayudas; del mismo modo, una sociedad española instalada en el País Vasco no podría ampliar sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas.»

¹⁶⁵ *Vid.* Decisiones de la Comisión 2002/504, 2002/806 y 2002/892, de 11 de julio, que declaran que el artículo 26 de cada una de las normas forales reguladoras del impuesto sobre sociedades (reducciones a la base imponible).

¹⁶⁶ Se conoce como el asunto de las «vacaciones fiscales» la exención en el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos durante los primeros diez ejercicios. Unos meses antes del archivo de actuaciones por parte del TJCE, el Abogado General *Saggio* declaraba la incompatibilidad de las medidas con el Tratado por tratarse de ayudas estatales de alcance general, considerando al Estado como único parámetro válido para dilucidar la generalidad o selectividad de la medida de apoyo económico.

¹⁶⁷ *Vid.* Decisiones 1999/718 de 24 de febrero de 1999 (*Demesa*) y 2000/795 de 22 de diciembre de 1999 (*Ramondín*).

¹⁶⁸ En STJPI de 6 de marzo de 2002 se resuelven varios asuntos, de un lado los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 para las ayudas a *Demesa*, y de otro los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00 relativos a las ayudas a *Ramondín*.

que solamente las inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas y las empresas de nueva creación, puedan acogerse a dichas ventajas.

El asunto *Ramondín* resulta ilustrativo de todas las cuestiones que hemos ido abordando. El procedimiento se inició en 1997 por una denuncia de la Comunidad Autónoma de La Rioja ante la Comisión Europea, con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco. Tras notificar a España su decisión de incoar un procedimiento de ayudas de Estado, la Comisión declaró la incompatibilidad de diversas ayudas con el mercado común. Tales medidas consistían en la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación. Según el Tribunal de Primera Instancia, «la jurisprudencia ya ha precisado que incluso intervenciones que, a primera vista, son aplicables a la generalidad de las empresas pueden caracterizarse por una *cierta selectividad*»¹⁶⁹, con el siguiente razonamiento: La Diputación de Álava dispone de una cierta facultad discrecional por lo que se refiere a la aplicación del crédito fiscal, se permite fijar el importe de la inversión admisible y al mismo tiempo modular el importe de la intervención financiera. Está además facultada para fijar los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación, de manera que al otorgar a la Diputación Foral de Álava una facultad discrecional, las disposiciones de la norma foral relativas al crédito fiscal pueden colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras. En consecuencia, debe considerarse que la medida fiscal controvertida cumple el requisito de especificidad¹⁷⁰. De otro lado, el limitar la aplicación del crédito fiscal a las inversiones en inmovilizado material nuevo superiores a los 2.500 millones de pesetas, las autoridades vascas reservaron *de facto* la ventaja fiscal de que se trata a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. El carácter selectivo se da en la aplicación de la reducción en la base imponible, pues sólo se aplica a las empresas de nueva creación que inviertan 80 millones de pesetas y creen 10 empleos. La misma exposición de motivos de la norma foral enuncia objetivos que son más bien de política industrial, entre los que específicamente se menciona el de fomentar la aparición de nuevas iniciativas empresariales, objetivo que se concreta a continuación en las medidas dirigidas a la categoría específica de empresas de nueva creación.

En definitiva, la selectividad de la medida resulta de diferentes elementos. En primer lugar, el derecho a la reducción en la base imponible únicamente se reconoce a las empresas de nueva creación, excluyendo de esta forma a cualquier otra empresa del beneficio de que se trata. Además, dichas empresas de nueva creación deberán realizar una determinada inversión (al menos 80 millones de pesetas) y garantizar la creación de 10 puestos de trabajo como mínimo.

El Tribunal rechaza las alegaciones que invocan la excepción, primero, por falta de prueba de que el objetivo de las medidas fiscales controvertidas sea obtener mayor nivel de ingresos fiscales, y segundo, porque aunque la presión fiscal general en el País Vasco pueda ser superior a la que existe en el resto de España. Estas circunstancias no pueden demostrar que las medidas estén justificadas por la lógica del sistema¹⁷¹.

¹⁶⁹ Apartado 31.

¹⁷⁰ Apartados 32 y 33.

¹⁷¹ Apartados 39, 43, 46, 47 y 49.

Los demandantes alegaban que el mercado en que opera *Ramondín* no es altamente competitivo, que el traslado se hizo debido a la política urbanística practicada por las autoridades de La Rioja y que la empresa no tiene competidores en España y tiene muy pocos en Europa. A este respecto, la sentencia considera que basta con una amenaza de falsear la competencia para que se infrinja el artículo 87 TCE, rechazando esta alegación, en la medida en que las ayudas refuerzan la posición financiera de la empresa beneficiaria frente a sus competidores.

Las Conclusiones Generales de la abogada general *Juliane Kokott*¹⁷² muestran una postura poco favorable a los intereses del País Vasco, cuando alude a reiterada jurisprudencia para afirmar que el concepto de ayuda comprende las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que las ventajas de esta índole otorgadas por los Estados no escapan sin más a la aplicación de las disposiciones sobre ayudas por el hecho de pertenecer al ámbito de la política económica o de la legislación fiscal. En especial en la sentencia *Banco Exterior de España*, que fue dictada en 1994, es decir, antes de la concesión de los beneficios fiscales a *Demesa* y *Ramondín*, el Tribunal de Justicia manifestó, despejando así cualquier duda, que las disposiciones fiscales podían constituir ayudas de Estado y declaró 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 colócate a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (actualmente artículo 87 CE) (...) Además, para que el artículo 87 CE se aplique a una legislación tributaria nacional no es necesario ningún otro acto del Consejo o de la Comisión. El hecho de que quizás la Comisión no haya comenzado a examinar sistemáticamente las disposiciones fiscales como posibles infracciones del artículo 87 CE hasta un determinado momento no excluye que se evalúen los beneficios fiscales concedidos anteriormente a la luz de las disposiciones sobre ayudas de Estado»¹⁷³.

Las sentencias del TPI han sido posteriormente confirmadas por el TJCE en sentencia de 11 de noviembre de 2004¹⁷⁴. De otro lado, en sentencia de 14 de diciembre de 2006 el TJCE se vuelve a pronunciar sobre las medidas fiscales a la inversión en el País Vasco, en esta ocasión para declarar el incumplimiento de España a seis decisiones de la Comisión sobre la obligación de suspender la ejecución y recuperar las ayudas entendiendo no demostrada la adopción de las medidas y rechazando los argumentos de exoneración de la obligación fundados en dificultades políticas y prácticas para lograr la efectividad de recuperación de las ayudas declaradas ilegales¹⁷⁵.

¹⁷² Conclusiones de 6 de mayo de 2004 en el recurso de casación relativo a los asuntos acumulados C-183/02 P, *Dae-woo Electronics Manufacturing España, S.A., c. Comisión de las Comunidades Europeas*, C-186/02 P, *Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A., c. Comisión de las Comunidades Europeas*, C-187/02 P *Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava c. Comisión de las Comunidades Europeas*, y C-188/02 P, *Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava c. Comisión de las Comunidades Europeas*.

¹⁷³ Apartado 51.

¹⁷⁴ Asuntos acumulados C-183/02 P (*Demesa*) y C-187/02 P (*Ramondín*) y C-186/02 P y C-188/02 P.

¹⁷⁵ *Comisión c. España*, asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03, apartados 66 y 74.

Por lo que se refiere a los pronunciamientos jurisprudenciales internos destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que anuló diversos preceptos relativos a medidas fiscales por entender que se habían omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea, esto es, por incumplimiento de los procedimientos formales de notificación¹⁷⁶. La principal crítica que cabe hacer a este pronunciamiento es que el Tribunal anula el tipo de gravamen más reducido que el aplicable al territorio común, considerando que se trata de una cuestión clara, lo cual no es ni mucho menos cierto y no menciona siquiera la necesidad de plantear cuestión prejudicial. Además, el Tribunal afirma sin matices que «la regulación europea de las «ayudas de Estado» puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo, sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles, que, según el criterio que resulta de la sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno»¹⁷⁷, afirmación más que discutible pues la declaración de incompatibilidad de la ayuda es competencia exclusiva de la Comisión. Dedicó su FJ 14º a argumentar la nulidad de los preceptos cuestionados sobre la base del régimen de «ayudas de Estado». Declarando tomar como referencia la jurisprudencia del TJCE la sentencia alude al criterio de especificidad afirmando que «el hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas identificadas de antemano no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado, 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»¹⁷⁸.

Esta sentencia ha sido refrendada por Auto del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2005 y confirma la postura sostenida en la anterior sentencia de 3 de noviembre de 2004 en la que declaró la nulidad del artículo 26 de las tres correspondientes normas forales. Este precepto ya había sido objeto de decisión de la Comisión Europea que entendió que constituía un supuesto de selectividad horizontal, mientras que el Tribunal Supremo, enmendando la plana a la Comisión sostiene que adolecían de selectividad regional. El Tribunal Constitucional no ha admitido a trámite el recurso de amparo del Gobierno vasco contra la sentencia del Tribunal Supremo. Según el Auto del Tribunal Constitucional, no corresponde al Tribunal Constitucional resolver si existe o no contradicción entre la normativa foral interna y el Derecho Comunitario.

Hasta las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre y 9 de diciembre de 2004 no había habido pronunciamientos jurisprudenciales, en el orden interno trataran explícitamente las consecuencias sobre la compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado de las medidas tributarias adoptadas por las Comunidades forales. Sin perjuicio de las críticas que merecen estas sentencias por reflejar un concepto de ayudas distinto al adoptado por el Derecho Comunitario¹⁷⁹ es interesante destacar de su fundamentación la reinterpretación

¹⁷⁶ El fallo anuló las denominadas vacaciones fiscales (que no estaban en vigor) y dejó en suspenso otros preceptos como el que fijaba el Impuesto sobre Sociedades en el 32,5% frente al 35% del Gobierno central.

¹⁷⁷ FD 6º.

¹⁷⁸ FD 14º c) Esta afirmación parece estar en línea con los criterios de la Comisión, pero no cita el Tribunal Supremo sentencia alguna específica del TJCE, que sin embargo, se aparta de la posición sostenida por la Comisión.

¹⁷⁹ FALCÓN y TELLA (2005) advierte que resulta incoherente que un Estado miembro de reducidas dimensiones pueda establecer tipos de gravamen muy inferiores a la media comunitaria mientras que no puede hacerlo una región de un Estado miembro. *Ver*, asimismo, las críticas de RUBÍ (2004).

de los límites internos al ejercicio del poder tributario de las diputaciones forales vascas basada en el concepto de «ayuda de Estado».

Los casos anteriores son muestra de cómo las reglas sobre ayudas estatales cuestionan y limitan la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en el establecimiento de sus propios incentivos fiscales, en otras palabras, de cómo los beneficios fiscales autonómicos constituyen potenciales ayudas de Estado contrarias al TCE.

No obstante, el caso *Azores*¹⁸⁰ matiza la anterior doctrina jurisprudencial sobre el criterio de selectividad como elemento determinante del concepto de ayuda de Estado y considera el grado de autonomía de las autoridades infraestatales como parámetro para apreciar si una medida fiscal regional es o no selectiva. El TJCE afirma en este asunto que «para apreciar la selectividad de la medida de que se trata (reducción de tipos impositivos) es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye en marco de referencia y a este respecto, «el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1»¹⁸¹.

En contra del argumento de la Comisión, entiende el TJCE que «no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate»¹⁸². No puede deducirse del texto del Tratado «que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro»¹⁸³ sino que «para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que (...) fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse (...) si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central

¹⁸⁰ STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa (Azores) v. Comisión*, asunto C-88/03.

¹⁸¹ Apartados 56 y 57.

¹⁸² Apartado 58.

¹⁸³ Apartado 60.

y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia»¹⁸⁴.

El TJCE hace suyas las conclusiones del abogado general Geelhoed¹⁸⁵ en cuanto a la distinción de las tres situaciones que pueden plantearse en medidas fiscales de reducción de tipos (en comparación con el tipo de referencia nacional) aplicables a una zona geográfica limitada: a) En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional y hay selectividad. b) La segunda situación se daría en un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia, y como no es posible determinar un nivel impositivo normal que sirva de referencia la medida adoptada por la autoridad local no puede ser selectiva. c) La tercera situación se produciría si una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia. El marco jurídico para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia. Pero ha de tratarse de una autonomía no sólo fiscal, sino política y financiera¹⁸⁶.

Recientemente, también se ha cuestionado la influencia de las disposiciones sobre ayudas estatales al analizar el régimen de exención de las participaciones en sociedades mercantiles de tipo familiar establecido por la región flamenca en Bélgica. La abogada general Juliane Kokott¹⁸⁷ ha propuesto en sus conclusiones que la cuestión prejudicial planteada se resuelva con la declaración de que «el artículo 43 CE se opone a una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de una región de un Estado miembro, según la cual las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo están exentos del impuesto sobre sucesiones siempre que la sociedad haya empleado a un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento y que los sucesores mantengan el empleo durante los cinco años posteriores, pero limitando la exención al supuesto de que los trabajadores estén empleados en la región en cuestión», pues siendo contraria la exención al derecho de establecimiento no puede la Comisión autorizarla como ayuda de Estado. Entiende que al colocar la medida a los beneficiarios en una situación financiera más favorable, constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 TCE apartado 1 pues «dado que la norma litigiosa no se aplica a todos los operadores económicos sino a las sociedades familiares, no puede considerarse como una medida general de

¹⁸⁴ Apartado 62.

¹⁸⁵ Conclusiones de 20 de octubre de 2005, asunto C-88/03. *Id.* especialmente apartados 45 a 53.

¹⁸⁶ Apartados 64 a 66.

¹⁸⁷ Conclusiones presentadas el 15 de febrero de 2007, dictadas en el asunto *Maria Geurts, Dennis Vogten v. Belgische Staat*, asunto C-464/05.

política fiscal o económica» y no está justificada ni por la eficacia de los controles fiscales ni por servir al reparto de la potestad tributaria.

En definitiva todos estos pronunciamientos no son sino una breve muestra de la importante incidencia de las normas sobre ayudas de Estado para España y para los países miembros de la Unión Europea, especialmente por cuestionar y eliminar directamente la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas.

4.5. NUEVAS ORIENTACIONES EN EL CONCEPTO DE SELECTIVIDAD

La Comisión Europea califica como medidas selectivas aquellas que supongan una desviación respecto al sistema normal de tributación del país¹⁸⁸. Esta forma de calificar las ayudas, conocida como método de derogación¹⁸⁹ pretende distinguir la estructura tributaria general de las derogaciones, desviaciones o tratamientos sustancialmente diferentes. Las medidas que sean identificadas como desviaciones podrán ser calificadas de selectivas y por ello constituir ayudas de Estado si se dan los demás requisitos. La Comisión ha identificado tres modalidades de selectividad: sectorial, horizontal y regional, aunque admite que una misma medida puede estar incluida en varias categorías.

La postura de la Comisión sobre la selectividad regional se ha interpretado en la doctrina como absolutamente consolidada¹⁹⁰, por cuanto es tendente a no identificar nunca una medida fiscal regional como general, sino necesariamente específica en la medida en que sus destinatarios lo son siempre las empresas y producciones de un determinado ámbito geográfico subcentral¹⁹¹.

Según la práctica de la Comisión, en el caso de que las regiones dispongan de competencias normativas sobre el tributo examinado, deben distinguirse dos escenarios: si no existe un nivel estatal de referencia, la diversidad de gravamen entre las regiones no constituye ayuda de Estado. En cambio, si existe un nivel general y los regímenes mitigados se limitan a ciertas regiones, sí se trata de ayudas. Esta circunstancia constituye un grave problema para los Estados miembros con un modelo dual en cuanto a las competencias tributarias de las regiones —pensemos en las diferencias que existen en España entre las Comunidades Autónomas de régimen común y las de régimen foral—.

¹⁸⁸ Apartado 16 de su Comunicación (1998).

¹⁸⁹ *Vid.* MARTÍNEZ CABALLERO y RUIZ-ALMENDRAL (2006, pág. 599). En el *Sexto Informe sobre ayudas estatales al sector de fabricación y algunos otros sectores en la Unión Europea* declaró la Comisión que «una desviación de la estructura general o estándar del sistema tributario, que da lugar a un tratamiento favorable de actividades particulares o de grupos de contribuyentes» constituye ayuda de Estado (COM (98) 417, pág. 72). En este Informe se citan como gastos fiscales los incentivos que favorecen a áreas en vías de desarrollo de parte de un Estado miembro.

¹⁹⁰ *Ibidem*, págs. 600 y 601. *Vid.* Igualmente KEPPELNE (2000).

¹⁹¹ *Vid.* MORA LORENTE (2004 pág. 410-413) y ARPÍO SANTACRUZ (2000, pág. 148). *Vid.* STJCE de 19 de octubre de 2000, *Repubblica italiana y Sardegna Lines, Servizi Marittimi della Sardegna Sp.A c. Comisión de las Comunidades*, asuntos acumulados C-15/98 y C-105/99, por la que se declararon contrarias al Tratado las ayudas otorgadas por la región de Cerdeña al sector de transporte marítimo, alegando la selectividad que la concesión de las ayudas a un determinado sector regional suponía. El Tribunal de Justicia ha reprochado a la Comisión la falta de motivación de sus decisiones de incompatibilidad de las ayudas cuando los incentivos son de procedencia regional. *Vid.* STJCE de 14 de octubre de 1987, *Repubblica Federal e Alemania c. Comisión de las Comunidades*, asunto C-248/84.

Su postura parece coherente en un análisis superficial, pero plantea mayores problemas si se tiene en cuenta la existencia de algunos Estados miembros de «reducidas dimensiones» -inferiores a muchas regiones de otros Estados- cuyo nivel general de tributación es muy inferior a la media comunitaria. Esta circunstancia plantea una seria distorsión de la competencia para el mercado interior, pero también la falta de armonización fiscal permite discriminaciones contrarias al Tratado y a las libertades comunitarias. En realidad ambas cuestiones son fisuras importantes para la realización del mercado interior que no pueden cerrarse mediante la acción limitada —aunque sumamente agresiva— del Tribunal de Justicia ni la acción extensiva de la Comisión contra las ayudas de Estado.

En este marco de incertidumbres conocidas y nuevas, los casos *Azores*, *Laboratorios Boiron*¹⁹² y *British Aggregates Association*¹⁹³ contienen aportaciones interesantes para la clarificación del concepto de selectividad por parte del Tribunal comunitario, aunque también ofrecen aspectos de análisis que crean nuevas ambigüedades y contradicciones¹⁹⁴.

Del caso *Azores* al que antes nos hemos referido puede extraerse la conclusión de que las autoridades regionales con considerable autonomía pueden decidir sus medidas fiscales siempre que no supongan una desviación de los sistemas nacionales. De forma clara la Comisión expone en este asunto su criterio sobre la selectividad regional y considera que a mayor asimetría en el reparto interno del poder, mayor probabilidad de que una medida pueda ser calificada de ayuda. Separándose radicalmente de este planteamiento centrado en los efectos de las medidas el Abogado General Geelhoed propone una nueva teoría que lleva a la solución contraria: el nivel de descentralización política de un Estado modula el criterio de selectividad regional de manera que a mayor asimetría menor probabilidad de que existan ayudas de Estado. Así, si la autoridad que establece la medida fiscal en cuestión (reducción de tipo de gravamen) tiene autonomía institucional, procedimental y económica, no puede considerarse la medida fiscal selectiva y por lo tanto constitutiva de «ayuda». Este triple criterio podrá ser utilizado para verificar en futuros casos si las medidas fiscales infraestatales constituyen o no ayuda, pero también pueden ser utilizados para a nivel constitucional eliminar cualesquiera rasgos de dependencia del gobierno general o central.

El Tribunal también se separa del criterio de la Comisión¹⁹⁵ aunque matiza las conclusiones del Abogado General dando relevancia al grado de autonomía en la adopción de la medida regional y reiterando jurisprudencia anterior sobre la posibilidad de que la medida selectiva esté justificada por los fines del sistema tributario. En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad afirma claramente que «el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por ese simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1¹⁹⁶».

¹⁹² STJCE de 7 de septiembre de 2006, *Laboratoires Boiron v. ACOSS*, asunto C-526/04.

¹⁹³ STPI de 13 de septiembre de 2006, *British Aggregates Association v. Comisión*, asunto T-210/02.

¹⁹⁴ NICOLAIDIS (2007, pág. 43).

¹⁹⁵ *Id.* apartado 59.

¹⁹⁶ Apartados 56 y 57.

Por su parte, el caso *Boiron* muestra una vez más que las medidas fiscales pueden, bajo determinadas circunstancias, constituir una forma de ayuda de Estado y define estándares complicados de beneficios¹⁹⁷. Se trataba de enjuiciar un impuesto a las ventas de medicamentos que no gravaba a los distribuidores y sí a los productores. La ventaja fiscal exclusiva para los distribuidores pretendía compensar su sometimiento a determinadas obligaciones de servicio público. A diferencia de otros precedentes, este caso no se refiere a un sistema impositivo sino que analiza un impuesto en el que sólo una de las dos categorías de sujetos imposables está sometida efectivamente a imposición. Su interés radica también en las excesivas —o imposibles— pruebas que se imponen a las empresas solicitantes de la recuperación del impuesto por contrario al Derecho Comunitario, en tanto que la ayuda no fue notificada. El TJCE exige conocer el coste de los competidores para probar que la no sujeción al impuesto de las empresas distribuidoras compensa por exceso dicho coste y por tanto, constituye una ayuda¹⁹⁸. En lo que se refiere al caso *British Aggregates Association* su importancia radica en aportar luz al sentido de la lógica interna de los sistemas fiscales que ampara las excepciones a la ilegalidad de la ayuda en cuestión. Ha dejado también claro este caso que, aunque los Estados miembros pueden adoptar gravámenes especiales de carácter ambiental, la lógica interna del sistema no les permite ir más allá del objetivo de la protección ambiental¹⁹⁹.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBILLOS FERNÁNDEZ, M. (2000): «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal», *Noticias de la Unión Europea*, nº 24.
- ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P. M. (2006): «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco)», *Quincena Fiscal*, nº 13.
- ARPIÓ SANTACRUZ, J. I. (2000): *Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Pamplona.
- BERGERÈS, M. Ch. (2002): «De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire», *Le Dalloz, Cahier droit des affaires*, nº 30/7083.
- BERLIN, D. (1987): «Las ayudas de Estado en material fiscal y el Derecho Comunitario», *Noticias CEE*, nº 32.
- BRENNAN, G. y BUCHANAN, J. M. (1980): *The Power to Tax. Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge – London-New York – New Rochelle – Melbourne – Sydney.

¹⁹⁷ Vid. especialmente, apartado 37. El beneficio fiscal en este caso pretendía restaurar el equilibrio competencial en un impuesto directo a las ventas, que en sí mismo era considerado ayuda.

¹⁹⁸ Apartado 47.

¹⁹⁹ NICOLAIDES (2007), pág. 48. Vid. apartado 107 de la sentencia.

- BOESHERTZ, D. (2003): «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, vol. 12, nº 4.
- CÁRDENAS ORTIZ, R. (2003): *Las ayudas de Estado y el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Investigaciones Jurídicas, nº 3.
- CASADO OLLERO, G. (1986): «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión», *Hacienda Pública Española*, nº 96.
- COMMUNIER, J.-M. (2001): *Droit Fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M. (2005): «Globalización económica y libertades comunitarias en el ámbito de la imposición directa», en *Comentarios de Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, año 2004*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- DOS SANTOS, A. C. (2004): «Aides d'Etat, code de conduite et concurrente fiscale dans l'Union européenne: les centres d'affaires comme cibles», *Revue Internationale de Droit Économique*, vol. 18, nº 1.
- FALCÓN y TELLA, R. (2005): «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal* nº 2 y «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (II): regímenes de ayudas y libertad de establecimiento», *Quincena Fiscal*, nº 3-4.
- FALCÓN y TELLA, R. (2006): «La deducción por actividades de exportación y el ordenamiento comunitario: la «inocuidad» de la Resolución DGT 1/2006, de 15 de junio», *Quincena Fiscal*, nº 13.
- FICCHERA, F. (1997): «Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori», *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 51, nº 4.
- FICCHERA, F. (1998): «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario», *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 52, nº 1.
- FLORINDO GIJÓN, F. (2003): «El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *Crónica Tributaria*, nº 109.
- HEREDIA BENOT, D. (2001): «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea* nº 196.
- KEPPENNE, J.-P. (2000): «Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat», *Journal des Tribunaux. Droit Européen, Bruxelles*, année 8, nº 66.
- LUJA, R. (2004): «Tax treaties and state aid: some thoughts», *European taxation* vol. 44, nº 5.
- LÜBBIG, Th. (2003): «L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup d'Etat communautaire?», *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, nº 465.
- MAGRANER MORENO, F. J. y MARTÍN LÓPEZ, J. (2005): «Ayudas de Estado y beneficios fiscales: la deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna fiscal. revista tributaria y financiera*, nº 172.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (2004): «La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de Estado», *Noticias de la Unión Europea*, nº 237.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001): «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, nº 196.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V. (2006): «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas, Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (2007): «La autonomía de las regiones y el Derecho Comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales “ayudas de Estado” contrarias al mercado común», en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, CEU-Universidad San Pablo-Dykinson, Madrid.
- NICOLAIDES, Ph. (2007): «Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity», *European State aid Law Quarterly* vol. 6, nº1.
- NUÑEZ PEREZ, G. y otros (2001): «La Zona Especial Canaria», *Noticias de la Unión Europea*, vol. 17, nº 203.
- O'BRIEN, M. (2005): «Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?», *European law review*, vol. 30, nº 2.
- ORTIZ BLANCO, L. y LEÓN JIMÉNEZ, R. (2003): «Evolución del criterio de la selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales» en *Derecho de la competencia europeo y español*, Dykinson, Madrid.
- PANAYI, C. (2004a): «Limitation on benefits and State aid», *European Taxation* vol. 44, nº 2-3.
- PANAYI, C. (2004b): «State aid and tax: the third way?», *Intertax* vol. 32, nº 6-7.
- PASCUAL GONZÁLEZ, 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*, nº 1.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. (2003): *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, Las Palmas de Gran Canaria.
- PEZZONIA, G. (2005): «Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE: rapporti tra precepto comunitario e procedure fiscali nazionali», *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* anno LXIV, nº 3.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J. (2006): «Ayudas públicas», en VELASCO SAN PEDRO, L. A. (Director): *Diccionario de Derecho de la Competencia*, Iustel, Madrid.
- ROBERTSON, A. (2004): «State aid and reference policy after «GIL Insurance», *European Competition Law Review*, vol. 25, nº 10.

- ROCHE LAGUNA, I. (2000): *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RODRÍGUEZ CURIEL, J. W. (2006): «De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intra-estatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, «Azores»)», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 245.
- RODRÍGUEZ MIGUEZ, J. A. y PARDO SILVA, A. J. (2006): «De nuevo sobre la prescripción en materia de ayudas estatales», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 245.
- RUBÍ CASINILLO, J. G. (2004): «El malentendido europeísmo del Tribunal Supremo: fiscalización vasca y ayudas de Estado», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 22.
- SOLER ROCH, M^a T. (1992): «Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión», *Revista valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, nº 17.
- SWINKELS, J. (2005): «State aid and VAT», *International VAT Monitor: a global guide to Sales Taxation*, vol. 16, nº 5.
- TILBOUT, C. M. (1956): «A Pure Theory of Local Expenditures», *The Journal of Political Economy, The University of Chicago Press*, vol. 64, nº 5.
- URREA CORRES, M. (2002): «El ejercicio de competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario europeo», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 2002.
- VILLAR EZCURRA, M. (1996): *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho público español y comunitario*, Cedecs, Barcelona.
- VILLAR EZCURRA, M. (1999): «Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho comunitario: algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer informe sobre el Código de Conducta Fiscal», *Aranzadi Fiscal, boletín mensual*, nº 2.
- VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P. M. (2005): «Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid.
- WAELEBROECK, M. y FRIGNANI, A. (1998): *Derecho Europeo de la Competencia*, tomo I, Bosch, Barcelona.