



- ◆ Trabajo realizado por 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)

Competencia fiscal lesiva y ayudas de Estado

Marta VILLAR EZCURRA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. – II. LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA: 1. Acciones internacionales; 2. Acciones comunitarias; 3. El Código de conducta de la fiscalidad de las empresas: un importante impulso al control de ayudas fiscales a las empresas. – III. LAS AYUDAS DE ESTADO COMO CONTROL A LOS INCENTIVOS FISCALES: 1. Régimen jurídico; 2. Ayudas nuevas, ilegales y existentes; 3. Medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas; 4. La aplicación del régimen comunitario de control de ayudas de Estado; 5. Especial referencia a algunos casos de interés. – IV. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

Toda estrategia empresarial debe tener en cuenta la globalización económica¹, la incidencia de los Convenios de Doble imposición y las medidas unila-

1. Se la dicho con razón que «la competencia fiscal está relacionada directamente con el proceso de globalización económica que ha tenido lugar en las últimas décadas. Este proceso de globalización ha generado un contexto internacional de interacción entre las economías y una desaparición virtual de las fronteras (...) si aceptamos que la actividad económica está hoy en día globalizada, deberemos aceptar que la base imponible a la que da lugar dicha actividad también participe de este carácter globalizado», *vid.* VALLEJO CHAMORRO, J. M., «La competencia fiscal», *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, 3.ª edic., Madrid, 2007, pp. 200 y 201.

terales que incentivan fiscalmente la internacionalización y la exportación, pero también exige conocer con el suficiente grado de detalle los compromisos internacionales y supranacionales para luchar contra la competencia fiscal dañina y para controlar las ayudas incompatibles con el mercado interior, que en última instancia suponen una forma de garantizar el principio de la libre competencia, combatiendo las medidas nacionales que pretendan captar inversiones de manera desleal al interés de otros países y a la consecución del mercado interior.

El presente capítulo tiene por objeto abordar una cuestión esencial en el análisis de cualquiera de las operaciones del comercio exterior, como es la repercusión que en las mismas tienen las medidas adoptadas para evitar la competencia fiscal lesiva entre Estados, tanto a nivel internacional como comunitario europeo, y en particular explicar cómo estas medidas han impulsado el control por las instituciones comunitarias europeas de los incentivos fiscales nacionales desde la aplicación del tradicional régimen jurídico comunitario del control de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, así como sus consecuencias.

Cierto es que la regulación comunitaria de las ayudas de Estado ha constituido, desde su origen, una forma de control de los incentivos fiscales nacionales que, como es sabido, responden a algo más que a la idea de ninguna o menor tributación². Así lo tiene reconocido tempranamente el Tribunal de Justicia (TJCE) cuando consideró que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención³ y que la expresión 'bajo cualquier forma' que utiliza el Tratado de la Comunidad Europea (TCE) para establecer la prohibición general de ayudas de Estado incluye la «ayuda fiscal»⁴.

Sin embargo, pese a reconocer que 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

2. Vid. SOLER ROCH, M. T., «Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión», *Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 17, 1992, p. 2.

3. A título de ejemplo, la STJCE de 23 de febrero de 1961, as. C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*, declara 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 éste en nuestros días un criterio jurisprudencial consolidado.

4. En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.), 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.

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. La Unión Económica y Monetaria y el esfuerzo de consolidación de los presupuestos nacionales hicieron también más visibles los efectos 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 Europea haya sido cada vez más intenso.

En todo caso, el control de los incentivos fiscales representa para las políticas públicas de los Estados un recorte de su soberanía fiscal, de su esfera de libertad y autonomía en el diseño de los sistemas fiscales⁵ y, muy especialmente, cuestiona la posibilidad de la utilización no financiera⁶ o extrafiscal de los impuestos. Sin embargo, desde otro punto de vista supone una vía de acercamiento de las legislaciones en el ámbito de la fiscalidad empresarial, una forma de armonización fiscal negativa⁷, al ir las legislaciones estatales acercándose conforme a los parámetros marcados por el Derecho comunitario.

También puede afirmarse, siguiendo a Soler Roch, que la prohibición de ayudas de Estado constituye un verdadero principio general de Derecho comunitario que se proyecta en el ordenamiento tributario español al incidir en

5. La STS 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 14.º).

6. En STC 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 4 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. 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 supone 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 y un estudio más completo puede encontrarse en VILLAR EZCURRA, M., «El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 3.ª edic., Madrid, 2007, pp. 2053 y ss.

la esencia misma del fenómeno financiero como es la noción de fondos públicos⁸.

No cabe duda de que, desde una u otra óptica, el tema que abordamos es de enorme actualidad, a lo que se suma una auténtica eclosión de sentencias, probablemente similar a la que se produjo hace años en la década de los noventa con la jurisprudencia comunitaria en materia de imposición directa, cuya importancia no es sólo cuantitativa, sino que resulta de su carácter expansivo aplicable a medidas fiscales selectivas y a los crecientes conflictos que provoca en lo relativo a la recuperación de las ayudas.

La realidad nos presenta nuevos conflictos, cada día más numerosos, que si bien afectan a las políticas de gasto y fiscales de los Estados, en última instancia padecen los bolsillos de los ciudadanos europeos o con intereses económicos en la Unión Europea (UE), en su condición de contribuyentes o perceptores de subvenciones⁹.

II. LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA

La competencia fiscal puede definirse como el proceso por el cual las autoridades adoptan sus decisiones sobre política fiscal teniendo en cuenta tanto el efecto de las mismas en el ámbito de su sistema fiscal nacional, como en relación con el resto de los sistemas y/o jurisdicciones fiscales con los que confluyen en el gravamen de recursos, factores productivos o bases imponibles móviles¹⁰.

Las bondades de la competencia fiscal han sido defendidas por modelos teóricos que entienden que 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 posibles¹¹.

De esta manera, se acepta la existencia de una competencia fiscal sana, cuando el proceso de eliminación de ineficiencias y el aumento de la neutrali-

8. SOLER ROCH, M. T., Prólogo a la monografía PÉREZ BERNABÉU, B., *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria*, Tirant monografías, Valencia, 2008, p. 7.

9. *Ibidem*, p. 8.

10. Según VALLEJO CHAMORRO, *op. cit.*, p. 210.

11. Suele considerarse que el estudio de TIEBOUT (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.

dad en los sistemas fiscales se efectúa con el fin de evitar que la competencia fiscal sea un obstáculo en el desarrollo de actividades económicas.

Como reacción a las economías de opción que se presentan para los contribuyentes en un panorama internacionalizado, los gobiernos adaptan sus sistemas de tributación a estándares internacionales para no quedar fuera de las «rutas de negocios». Así, por ejemplo, ha ocurrido con el impuesto de sociedades, en el que la bajada de tipos nominales no ha supuesto pérdida de capacidad recaudatoria, sino sistemas fiscales más eficientes.

Ahora bien, el fenómeno de la globalización económica ha propiciado también el auge de una competencia fiscal 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, propiciando, 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 implicados¹².

Es en este caso cuando la competencia fiscal se convierte en perjudicial, al considerarse que las jurisdicciones optan por utilizar el elemento fiscal como ventaja comparativa para atraer capitales o bases imponibles, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa en relación a las operaciones realizadas en las mismas.

Son precisamente estas ventajas fiscales injustificadas o exorbitantes las que causan la deslocalización de actividades o rentas, de ahí que se afirme que la competencia perjudicial está íntimamente unida a la idea de regímenes fiscales diseñados y promovidos para atraer la localización de actividades a partir de la concesión de ventajas fiscales.

Todo ello explica que la conciencia del impacto de la globalización sobre el fenómeno del fraude fiscal, los paraísos fiscales y la competencia desleal hayan provocado la reacción de los Estados¹³, impulsados por las iniciativas de la OCDE en materia de competencia fiscal perniciosa (*Harmful Tax Competition*) y las de la UE con la aprobación del Código de Conducta en materia de

12. Un análisis y desarrollo de estos efectos perjudiciales puede encontrarse en MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

13. No sólo con medidas unilaterales o bilaterales sino coordinadas a nivel internacional y comunitario europeo. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, J., *Globalización y derecho comunitario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno*, Doc 7/07 IEF.

fiscalidad empresarial¹⁴, acciones que han sido fundamentales para determinar los ámbitos de actuación desleal de las políticas fiscales y que han posibilitado identificar los perfiles más dañinos con vistas a su modificación, reducción o eliminación.

1. Acciones internacionales

Han destacado muy especialmente las acciones emprendidas en el ámbito de la OCDE, que han tratado de contrarrestar la competencia fiscal perjudicial concretando los factores que permiten identificar las medidas perniciosas, mediante varias recomendaciones, informes y directrices¹⁵.

Los primeros resultados se plasmaron en el «Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial. Una cuestión global emergente», aprobado en 1998, que incluía tanto los criterios para determinar si un régimen fiscal debe ser considerado perjudicial o los de identificación de paraísos fiscales, como unas recomendaciones sobre medidas a adoptar por los Estados.

Según este Informe, 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 recomienda cooperar internacionalmente adoptando medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales que contrarresten los efectos perjudiciales. La competencia fiscal se considera por este Informe 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.

Entre las recomendaciones del Informe de 1998 figuraba la creación de un Foro de Competencia Fiscal Perjudicial, un grupo de trabajo encargado de elaborar un listado de paraísos fiscales y de regímenes preferenciales. En el año 2000 se presentó un Informe sobre los progresos de los trabajos con distinto resultado en uno y otro caso. Así, de la primera lista que incluía cuarenta y

14. 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 (DO C 2, de 6 de enero de 1998, Anexo I). *Vid.* igualmente, Conclusiones de 9 de marzo de 1998 (DO C 99, de 1 de abril de 1998).

15. 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.

una jurisdicciones que podrían ser consideradas paraísos fiscales, la última recogía treinta y cinco, pues en seis de los casos se reconoció el compromiso de adoptar medidas para eliminar el carácter perjudicial de estas jurisdicciones¹⁶.

Respecto a los regímenes preferenciales, el compromiso alcanzado previó que cada Estado hiciera un estudio de sus propios regímenes, que posteriormente se realizaran estudios genéricos sobre las distintas clases de regímenes y que, finalmente, entre noviembre de 1999 y mayo de 2000 se efectuaría un análisis detallado. El resultado fue una lista de cuarenta y siete regímenes perjudiciales clasificados en nueve sectores: seguros, financiación y *leasing*, gestoras de fondos, banca, regímenes de matrices, centros de distribución, centros de servicios, regímenes navieros y «varios».

Con posterioridad, el Informe de 2001 cambió los criterios definitorios de los regímenes perjudiciales, abandonando el criterio de falta de actividad sustancial como elemento de identificación de los paraísos fiscales. A éste siguieron otros Informes y otras líneas de actuación, destacando el detallado Informe de 2006 «Tax-cooperation: Towards a level playing field», que continúa impulsando la política de firma de acuerdos bilaterales de intercambio de información (Antillas Holandesas, Australia o Nueva Zelanda), siguiendo el modelo del Informe de 2002.

2. Acciones comunitarias

En el ámbito de la UE, se entiende la competencia fiscal de manera favorable en el sentido de que 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 competencia¹⁷. Pero también existe la conciencia de que esta sana competencia puede convertirse en perjudicial cuando los Estados miembros pugnan por captar los factores móviles, minorando selectivamente la tributación de determinadas rentas, 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, conciencia que se plasma en la aprobación del denominado Código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas (en adelante, Código de conducta).

16. Tal fue el caso de Chipre, Malta, San Marino, Mauricio, Bermudas y Caimán.

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

Pero para comprender la importancia de esta acción comunitaria no sólo debemos situarnos en el contexto global e internacional de la lucha contra el fraude, sino en la revisión de su marco jurídico-político y sus antecedentes.

El punto de partida es la constatación de que la armonización fiscal normativa se ha visto muy limitada por la exigencia de unanimidad en la adopción de decisiones y por el condicionamiento formal de que sea «necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior»¹⁸, que explica que la armonización de la fiscalidad directa se haya fraguado sobre las bases normativas del TCE previstas para la aproximación de legislaciones¹⁹.

En un Consejo ECOFIN informal celebrado en Verona en el año 1996, se expresó la voluntad de avanzar en la coordinación fiscal y superar la legislación motorizada de Directivas armonizadoras para impuestos concretos, estrategia que caracterizó el principio de los años noventa. La Comisión propuso entonces una visión nueva y global de la política fiscal que permitiera hacer frente a tres importantes retos que en aquel momento eran la estabilización de los ingresos tributarios de los Estados miembros, el buen funcionamiento del mercado interior y el fomento del empleo²⁰.

Fruto inmediato de este cambio de estrategia hacia medidas más eficaces y globales fue precisamente el conocido como el «paquete fiscal» aprobado en la reunión del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997²¹, que incluía la aprobación del Código de conducta para evitar una competencia fiscal dañina entre los Estados y dos propuestas de Directiva, una para armonizar la fiscalidad de los productos de ahorro de las personas físicas no residentes en forma de interés y otra para ampliar el ámbito de la Directiva de 1990 sobre matrices y filiales al pago de intereses y cánones.

Por tanto, las instituciones comunitarias, conscientes del riesgo de competencia fiscal desleal en el ámbito de la UE, han posibilitado acciones de coordinación en el ámbito de la fiscalidad directa. La opción frente a la armonización fiscal positiva supone un cambio pragmático de orientación en la política fiscal comunitaria que pretende —respetando el principio de subsidiariedad—

18. Sobre la importancia del objetivo de la realización del mercado interior para comprender el sentido de la armonización fiscal comunitaria ya hemos expuesto nuestro planteamiento en el trabajo titulado «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999, p. 447 y ss.

19. La fiscalidad directa ha quedado fuera del ámbito competencial explícito previsto en el artículo 93 TCE y al no tener ninguna otra base específica en el Tratado comunitario ha dependido fundamentalmente de la voluntad de los Estados miembros, encauzada por la vía del artículo 94 TCE.

20. Comunicación de la Comisión de 1 de octubre de 1997 [COM (97) 495].

21. DO C 2, de 6 de junio de 1998, p. 1.

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.

Sin embargo, la realidad pronto puso de manifiesto el importante desfase entre retos propuestos y resultados alcanzados, y la Comisión tuvo que fijar nuevas prioridades emitiendo una Comunicación en mayo de 2001²². En ella se destacaba la importancia de considerar el contexto general para el desarrollo de la política fiscal de la Unión Europea y la exigencia de que las políticas fiscales sean compatibles no sólo con el mercado interior sino con la obligación de eliminar los obstáculos a las libertades comunitarias que avalan las normas del Tratado sobre prohibición de discriminación.

Pese a todos los esfuerzos realizados por las distintas acciones comunitarias a las que nos hemos referido, no podemos silenciar el problema que representa en la Europa ampliada el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos en el impuesto sobre sociedades de alguno de los nuevos socios comunitarios, planteando nuevos focos de competencia desleal.

Se trata de un nuevo reto al que la UE debe dar respuesta para que no resulten invalidados los esfuerzos realizados y los logros alcanzados hasta el momento para garantizar la efectividad de la realización del mercado interior.

3. El Código de conducta de la fiscalidad de las empresas: un importante impulso al control de ayudas fiscales a las empresas

El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas fue declarado objetivo de máxima prioridad en el ECOFIN de Viena, en 1998. No se trata de una norma comunitaria jurídicamente vinculante, sino de un «pacto de caballeros»²³, que contempla 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.

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 conducta las previsiones tributarias que supongan una

22. COM (2001) 260, final.

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

importante minoración del nivel impositivo general existente en el país de la UE 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.

Una especial referencia a las ayudas de Estado se plasma en la letra J del Código 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 fiscales²⁴.

En todo caso y en lo que a efectos del presente trabajo interesa, debemos resaltar la interacción del Código de conducta con las normas sobre ayudas, que 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.

En este sentido, el Código explicita lo siguiente: «El presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 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 que fue acometido con la publicación de una Comunicación de la Comisión 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».

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

24. MARTÍN LÓPEZ, *op. cit.*, p. 202.

empresas de 1998²⁵ es precisamente 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 fiscal²⁶, a la vez que ha sistematizado los criterios de la Comisión y la doctrina del Tribunal de Justicia comunitario. A ella nos referiremos con mayor extensión en el apartado III.3.

La puesta en marcha del Código de conducta ha sido seguida por el denominado «Grupo Primarolo», que emitió su primer Informe en 1999, identificando un total de sesenta y seis 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 misceláneas²⁷. 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 canarias, régimen económico y fiscal de Canarias, «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% de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión; régimen jurídico de los incentivos por inversión, régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital-riesgo, y régimen jurídico tributario de los establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España.

Pues bien, finalmente tan sólo se entendieron perniciosas la normativa sobre centros de coordinación de los territorios forales del País Vasco y Navarra²⁸ y el régimen fiscal de las sociedades de hidrocarburos²⁹. Las primeras

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

26. El ap. 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.

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

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

reacciones de los Estados fueron muy críticas y aunque algunas de las medidas fueron desmantelándose —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 la eliminación de las medidas calificadas de perjudiciales, y que sólo para cinco de las medidas identificadas se prolongaba el plazo de desmantelamiento.

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.

En esta línea, se ha criticado el efecto perverso del impulso competencial que el Código de conducta representa para la Comisión Europea y que se ha explicitado en su Comunicación relativa a las ayudas estatales de carácter fiscal, por saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás 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*. También se ha calificado 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 comunitario³⁰.

El Código de conducta admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho como contrario al Código y al sistema de ayudas de Estado al reconocer que «la calificación de medida fiscal perniciosa 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»³¹. Así pues, aunque se trata de dos vías paralelas son potencialmente convergentes.

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

30. MARTÍN LÓPEZ, *op. cit.*, p. 239.

31. Apartado 30 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.

En definitiva, sin perjuicio de las posibles críticas, el Código de conducta representa para el control de ayudas de Estado un reforzamiento de su aplicación al ámbito propiamente tributario, mientras que el sistema de control de las ayudas favorece la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal. Sin embargo, no puede dejar de advertirse que el Código no supone un instrumento suficiente para atajar ni las malas prácticas ni las ayudas de Estado incompatibles. Además, se producen resultados paradójicos, como considerar que las vacaciones fiscales del País Vasco distorsionan el mercado interior, mientras que no lo hacen los regímenes vigentes en Estonia, Malta o Chipre³².

III. LAS AYUDAS DE ESTADO COMO CONTROL A LOS INCENTIVOS FISCALES

Antes de proceder a analizar el bloque normativo comunitario, y sin perjuicio de que algo hemos avanzado ya, debe advertirse que la política comunitaria sobre «ayudas de Estado» forma parte del Derecho comunitario de la competencia, y que, frente a las escasas reglas sectoriales que integran las fuentes jurídicas nacionales, las fuentes comunitarias europeas se despliegan a todos los niveles –Derecho originario, derivado y *soft law*– con un apreciable desarrollo sectorial, administrativo y jurisprudencial, de tal manera que constituyen éstas la pieza clave en la construcción dogmática y conceptual de las «ayudas estatales».

La base ideológica liberalista promueve la neutralidad de los poderes públicos en el mercado y esta filosofía subyacente explica la lucha contra las políticas intervencionistas unilaterales que puedan actual o potencialmente amenazar la consecución de los objetivos explícitos –e implícitos– del Tratado. 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 Económico Europeo, a los acuerdos bilaterales con otros Estados y a otras áreas de integración económica como el Mercosur, efecto expansivo que merece ser destacado.

32. CHICO DE LA CÁMARA, P., y HERRERA MOLINA, P. M., «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, 2005, p. 29.

Los autores del TCE fueron conscientes de que resulta admisible cierto grado de intervencionismo por parte de las instituciones públicas³³, y por ello optaron por incorporar un sistema relativamente flexible de control, por 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 UE no lleven aparejado un quebranto de la libre competencia, ordenando, en caso de que así sea, la modificación o supresión de las mismas.

Pasamos a continuación a exponer el régimen jurídico comunitario de ayudas de Estado en general para, posteriormente, concretar su aplicación al ámbito tributario, destacando las normas del TCE, su desarrollo en el Derecho derivado y las comunicaciones que mayor relevancia presentan para el ámbito tributario.

1. Régimen jurídico

Las reglas del TCE 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 —regla general de prohibición—; un conjunto de excepciones de ayudas compatibles *ope legis* o compatibilizables por motivos tasados, y unas reglas procedimentales para posibilitar la acción de control de las instituciones comunitarias con principal protagonismo de la Comisión Europea.

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».

33. Tan así es que la misma UE se muestra intervencionista en el diseño de sus propias políticas, al regular y dotar los fondos de cohesión o al establecer el régimen de ayudas otorgadas para la puesta en práctica de la primera 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 concedente» o de «beneficiario» son elementos determinantes del concepto de ayuda.

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 comunitario³⁴, 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 públicas³⁵.

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, quedandø incorporadas en el término 'empresas' tanto las públicas como las privadas y el conjunto de la producción de las mismas y siendo indiferente que exista o no finalidad lucrativa³⁶.

Respecto al ámbito de aplicación material, el precepto se refiere a todo tipo de ayudas, salvo que se rijan por disposiciones específicas del Tratado, como ocurre en materia de agricultura³⁷, transportes³⁸ o seguridad nacional³⁹. 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; a saber, 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 habría proporcionado la autoridad pública concedente⁴⁰. Este criterio ha sido especialmente útil para detectar casos de ayudas de empresas en crisis⁴¹, para cuantificar la

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

35. *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.

36. STJCE de 22 de marzo de 1977, Steinike und Weiling c. Alemania, asunto C-78/78.

37. 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.

38. 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.

39. Artículo 223 TCE.

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

41. 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

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 que comentamos, para que una ayuda calificable como tal esté prohibida por contraria al mercado común, han de darse tres condiciones⁴²: tratarse de una ayuda selectiva y no general⁴³, que falsee la competencia real o potencialmente⁴⁴ y que afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros⁴⁵.

El TJCE ha interpretado ampliamente estos 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 UE otorgante de la ayuda⁴⁶. Esto significa, en principio, que las medidas generales no caen en el ámbito de la prohibición⁴⁷.

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).

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

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

44. En la aplicación de esta condición se observa cierto automatismo. Como afirma QUIJANO GONZÁLEZ: «No es pensable una selectividad en la ayuda que no produzca, a la vez, distorsión o falseamiento de la competencia, ni cabe alegar, por tanto, que la ayuda pretende compensar precisamente imperfecciones del mercado o neutralizar diferencias existentes entre economías o legislaciones nacionales», «Ayudas públicas», en VELASCO SAN PEDRO, L. A. (dir.), *Diccionario de Derecho de la Competencia*, Iustel, Madrid, 2006, p. 179.

45. 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.

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

47. *Vid.* ap. 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, «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

Así, 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 las medidas de pura técnica fiscal⁴⁸ o las destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción⁴⁹.

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 difícil⁵⁰.

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 categoría⁵¹, 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 y, 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.

Es importante advertir que la regla general de incompatibilidad no tiene efecto directo⁵², 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

de otra selectiva, sobre todo si aquella dispone de un margen de aplicación discrecional que permite dirigirla hacia empresas o producciones determinadas», *op. cit.*, p. 177.

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

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

50. Así, en el asunto Diputación Foral de Álava 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.

51. *Vid.* el Reglamento 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008 (DO L 214, de 9 de agosto de 2008, p. 3).

52. STJCE de 22 de marzo de 1977, Steinike und Weiling c. Alemania, as. C-78/76.

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 impuesto⁵³. 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 impuesto⁵⁴.

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: Ayudas sociales a consumidores individuales⁵⁵, ayudas a modo de compensación de desastres naturales⁵⁶ y ayudas regionales para la RFA⁵⁷.

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.

53. STJCE de 20 de septiembre de 2001, *Banks*, as. C-390/98.

54. STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing y Province de Liège*, as. ac. C-393/04 y C-41/05, ap. 43.

55. 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 (sectorial, territorial, empresarial) del producto.

56. 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.

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

- «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;
 - 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».

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 Comisión⁵⁸ y previo procedimiento: ayudas regionales condicionadas a que el nivel de vida sea anormalmente bajo⁵⁹ o exista grave situación de sub-empleo; ayudas a proyectos de interés común europeo⁶⁰ o que remedian una grave perturbación de la economía de un Estado miembro⁶¹; ayudas sectoriales⁶² y regionales⁶³ condicionadas a no alterar condiciones de intercambios de forma contraria al interés común; ayu-

58. Con amplias facultades discrecionales sujetas a control jurisdiccional.

59. Según la media de la UE.

60. 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.

61. Así, en Grecia en 1987 o en Bélgica en 1979.

62. 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.

63. 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».

das culturales y de conservación del patrimonio⁶⁴, y categorías de ayudas determinadas por el Consejo⁶⁵.

«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 Comunidad⁶⁶, extremo que la Comisión Europea ha concretado⁶⁷.

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 com-

64. 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.

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

66. STJCE de 14 de octubre de 1987, Alemania c. Comisión, as. C-248/84.

67. 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). Actualmente, *vid.* Directrices 2007-2013 (DO C 54, de 4 de marzo de 2006, p. 13).

patibilidad 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.

De ahí la importancia del Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo de 1999, sobre procedimientos de aplicación de la política de ayudas, que permitió la unificación de algunos conceptos básicos en materia de ayudas y vino a establecer 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 declaran compatibles o no, de manera que éstas no 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 Subvenciones⁶⁸; 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 1998⁶⁹, pues en estos casos ya no es necesaria la notificación previa en que se apoya el modelo de control que fija el Tratado.

68. 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 87 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 corresponda la gestión del recurso ejecutará dichos acuerdos».

69. El Reglamento 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998 (DO L 142, de 14 de mayo de 1998, p. 1) faculta a la Comisión para declarar que, bajo determinadas condiciones algunos tipos de ayuda no están sujetas a la obligación de notificación. El Reglamento 800/2008, de la Comisión, general de exención por categoría ha venido a sustituir los Reglamentos 68/2001, 70/2001, 2204/2002 y 1628/2006, proporcionando un texto único aplicable a las ayudas de carácter regional, a la inversión y al empleo a favor de las PYME, a la creación de empresas por parte de empresarias, a favor del medio ambiente, para servicios de consultoría a favor de las

Por su parte, el artículo 88 TCE (anterior artículo 93) establece las reglas básicas de procedimiento como 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.

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 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.

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 último 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.

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 ayudas⁷⁰, 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.

Entre las normas que concretan la aplicación de las disposiciones del Tratado sobre el control de las ayudas de Estado, hemos aludido ya al Reglamento 659/1999, del Consejo, de procedimiento en materia de ayudas⁷¹, que supone la primera codificación procedimental en la materia. 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 ilegal⁷² y es especialmente importante por regular el sistema de recuperación de ayudas⁷³ y el plazo de prescripción que se fija en diez años desde la concesión de la ayuda⁷⁴. Debe advertirse que la prescripción se centra exclusivamente en la recuperación de las ayudas y no en la declaración de ilicitud o incompatibilidad, lo que significa que, aunque la Comisión no pueda instar la

70. El Reglamento 888/2008, general de exención por categorías, ha venido a simplificar los anteriores Reglamentos y condiciona la exención a incluir una referencia expresa al Reglamento, citando su título y su referencia de publicación en el DOUE (*vid.* art. 3).

71. DO L 83, de 27 de marzo de 1999.

72. *Vid.* art. 1.

73. *Vid.* art. 14.

74. *Vid.* art. 15.

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 ilegal⁷⁵ 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 comunitario⁷⁶.

El Reglamento 659/1999, del Consejo, ha sido objeto de desarrollo por el Reglamento de la Comisión 794/2004⁷⁷, 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 procedimientos en materia de ayudas estatales y del tipo de interés para la recuperación de ayudas ilegales. Conviene destacar también 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 horizontales⁷⁸ y 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*⁷⁹, que 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.

2. 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

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

76. De la STJCE de 6 de octubre de 2005, Scott c. Comisión, as. C-276/03, y de las SSTPI dictadas el 10 de abril de 2003, en los as. 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.

77. DO L 140, de 30 de abril de 2004.

78. DO L 142, de 14 de mayo de 1998.

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

Reglamento 659/1999, tras delimitar los conceptos de ayudas nuevas, ilegales y existentes, 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 existente⁸⁰. De acuerdo con la obligación establecida en el Tratado para los Estados miembros, éstos 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. Conviene advertir que el Reglamento no define el concepto de modificación de una ayuda, entendiendo el TJCE que los meros ajustes no deben ser notificados⁸¹, 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 ayuda 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, mientras que 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 respeta los términos del artículo 88.3 TCE⁸². 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

80. Art. 1.c) del Reglamento.

81. 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.

82. Artículo 1.f) del Reglamento.

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 trate⁸³, las previamente autorizadas por la Comisión o el Consejo⁸⁴, las ayudas aprobadas tácitamente o por silencio⁸⁵, y finalmente las ayudas ilegales tras 10 años sin ser cuestionadas⁸⁶, así como las «sobreenvenidas», 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.

3. Medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas

La Comunicación de la Comisión sobre ayudas y fiscalidad directa de las empresas, de 1998⁸⁷, pretende aclarar e 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.

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

83. 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.

84. Art. 88.2.3.º TCE.

85. 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 (ST)CE de 11 de diciembre de 1973, as. C-120/73).

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

87. DO C 364, de 10 de diciembre de 1998, ya citada.

TJCE, identifica los criterios que sirven para detectar que estamos ante una ayuda⁸⁸, a los que nos referiremos a continuación.

Así, entiende la Comisión que 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.

Tras estas precisiones conceptuales, la Comunicación distingue las ayudas estatales de las medidas generales⁸⁹ 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 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 estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción», sugiriendo 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— entiende⁹⁰ 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 princi-

88. *Vid. ap. 9 a 12.*

89. *Vid. ap. 13 a 16.*

90. *Vid. ap. 17 a 20.*

palmente 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 interior⁹¹.

La Comisión precisa también en esta Comunicación⁹² 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 observarse, 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»⁹³. Así, afirma que «es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permita, 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

91. 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 Irih Corporation Tax).

92. Vid. Ap. 22.

93. Vid. ap. 23 a 27.

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 3.º 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 Comisión⁹⁴. 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. 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 desventajas regionales reales y se examinen en un contexto comunitario. Declara también que 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 la recupere, salvo que tal exigencia sea contraria al principio de la confianza legítima.

Sobre esta importante cuestión, entiende el TJCE que las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conceda 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 misma⁹⁵. 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

94. *Vid. ap.* 28 a 33.

95. STJCE de 11 de noviembre de 2004, Demesa y Ramondín, as. ac. C-183/02 P y C-187/02 P y as. ac. C-186/02 P y C-188/02 P.

provocar un contencioso interno puede preverse desde el momento en que se ejecuta la ayuda ⁹⁶.

4. La aplicación del régimen comunitario de control de ayudas de Estado

La aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado depende fundamentalmente de la Comisión Europea, que es responsable de su aplicación, bajo la supervisión del Tribunal de Primera Instancia (TPI) y del TJCE, que controla su acción e interpreta las reglas del juego, aunque también se atribuye un importante papel a los órganos jurisdiccionales nacionales ⁹⁷.

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.

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 supresión ⁹⁸.

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 vino a examinar un mayor número de casos y a definir sus crite-

96. STJCE de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano SpA y agencia delle Entrate, Ufficio Genova, as. 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.

97. 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 (ap. 8).

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

rios de evaluación de casos concretos, de manera que en los años ochenta comienza a precisarse una política sobre ayudas a la vez que se van ampliando las obligaciones que incumben a los Estados en aplicación de la política de control de ayudas. Así, fruto de aquellos momentos, son la aprobación de la Directiva sobre la transparencia de las relaciones financieras con las empresas públicas⁹⁹, el memorando relativo a la transparencia de las ayudas en el sector de los transportes aéreos, las normas sectoriales y otras relativas a evitar la acumulación de ayudas de categorías diversas, la equiparación en determinadas circunstancias de las tomas de participación estatales con las ayudas o la exigencia de una «contrapartida» como condición para la autorización de las ayudas. También 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.

Pero, en el ámbito estrictamente tributario, la doctrina sobre ayudas no comenzó a sistematizarse hasta finales de los años 90, cuando la Comisión Europea hizo públicos sus criterios en el ámbito de la fiscalidad directa¹⁰⁰ y en buena medida esto se debió al impulso que el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas ha representado para el control de ayudas de Estado¹⁰¹.

El TJCE ha apoyado por lo general la acción de control de la Comisión¹⁰², aunque ha recordado a esta institución la necesidad de respetar estrictamente las garantías procedimentales enunciadas en el Tratado¹⁰³. 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

99. 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 y se le comuniquen a su solicitud.

100. En 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, de 10 de diciembre de 1998 (DO C 384), a la que antes nos hemos referido.

101. 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.

102. STJCE de 17 de septiembre de 1997, *Facenda Pública, Fricarnes, SA*, as. C-28/96.

103. STJCE de 9 de marzo de 1978, *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal*, as. C-106/77, ap. 21.

vigilar por la compatibilidad de las ayudas estatales con las normas del Tratado. El Tribunal ha ido elaborando toda una doctrina conceptual sobre las reglas comunitarias que regulan el control de las ayudas estatales. Así, hay que recordar que para el TJCE las ayudas se definen por sus efectos, no por sus causas¹⁰⁴, 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 contribuyentes¹⁰⁵, y 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 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»¹⁰⁶, pues no toda diferencia de trato es automáticamente una distinción selectiva que carezca de toda justificación.

Conforme a la doctrina del TJCE, si un incentivo fiscal es exigencia de los principios de justicia tributaria, resultará legitimado por la naturaleza o economía del sistema, y debe ser declarado 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 común¹⁰⁷.

El TPI 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. Pero los órganos jurisdiccionales nacionales pueden examinar y poner remedio a las infracciones de notificación de ayudas a la Comisión. También incumbe, pues, a los órganos jurisdiccionales nacionales salvaguardar los derechos de los justiciables hasta la decisión definitiva de la Comisión¹⁰⁸, 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 permanente entre las instituciones y los Estados miembros reconoce el Tratado (ar-

104. SSTJCE de 12 de diciembre de 2002, Comisión c. Bélgica, as. C-5/01, y 15 de julio de 2004, España c. Comisión, as. C-501/00.

105. STJCE de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia, as. C-387/92, ap. 14.

106. STJCE de 25 de junio de 1970, Francia c. Comisión, as. C-47/69.

107. STJCE de 14 de abril de 2005, AEM SpA y AEM Torino SpA, as. ac. C-128/03 y C-129/03.

108. 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, as. C-354/90.

título 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 TCE¹⁰⁹.

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 empresas¹¹⁰. 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 ayudas¹¹¹, 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»¹¹².

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 medidas de ayuda como a la devolución de las

109. 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).

110. Ap. 25 de la Comunicación.

111. STJCE de 21 de noviembre de 1991, *Fédérations nationales Commerce Extérieur Produits Alimentaires c. Francia*, as. C-354/90, ap. 12.

112. STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing y Province de Liège*, as. ac., C-393/04 y C-41/05, ap. 41. Vid. STJCE de 21 de octubre de 2003, *Van Calster y otros*, as. ac. C-261/01 y C-262/01, ap. 53.

ayudas económicas concedidas contraviniendo el artículo 88 CE, apartado 3»¹¹³.

5. Especial referencia a 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 creado¹¹⁴. 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 disposición adicional duodécima titulada «incompatibilidad entre ayudas de Estado», en virtud de la cual se adapta el régimen a las más recientes Decisiones de la Comisión¹¹⁵.

También los incentivos estatales y forales a las inversiones extranjeras¹¹⁶ han sido objeto de atención por parte de la Comisión Europea¹¹⁷ y más recientemente se ha cuestionado las medidas del impuesto sobre sociedades español que permiten la amortización del fondo de comercio financiero¹¹⁸.

Pero sin duda han sido las ayudas fiscales del País Vasco las que mayor nivel de conflictividad ha suscitado. Un repaso a los distintos casos resueltos permitirá concretar los conceptos que anteriormente se han expuesto.

Como es sabido, los territorios históricos, desde principios de los años 80, han venido adoptando normas fiscales favorables a la inversión y a la creación

113. STJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing y Province de Liège*, as. ac. C-393/04 y C-41/05, ap. 42.

114. 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.

115. La Ley incorpora al ordenamiento interno el resultado de las Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2005 autorizando prorrogar determinadas ayudas hasta 31 de diciembre de 2006. Nos remitimos al tratamiento específico del tema que se publica en este mismo libro.

116. 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%.

117. Otros casos de interés son analizados en el *Manual del Fiscalidad Internacional*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 3.ª edic., 2007, pp. 2053 y ss.

118. Ya hemos efectuado un análisis de esta cuestión en «La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de estado?», publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 3/2008, p. 73 y ss.

de empleo¹¹⁹ que han sido puestas en tela de juicio en procedimientos internos y comunitarios. Así, los incentivos a la inversión aprobados en 1988 fueron anulados por el Tribunal Supremo¹²⁰, pero también declarados incompatibles por la Comisión en su Decisión de 10 de mayo de 1993 por contrarios al derecho de establecimiento¹²¹. Aquella Decisión instaba entonces a España a modificar el régimen fiscal del País Vasco para eliminar las distorsiones a la libertad de establecimiento¹²², y tuvo por respuesta el reconocimiento del derecho al reembolso por el Estado de las cantidades pagadas en exceso en el Impuesto de Sociedades para aquellas sociedades que operaran en el País Vasco como no residentes, lo que satisfizo a la Comisión¹²³.

Otros beneficios fiscales de las normas forales vascas han sido también declarados por la Comisión contrarios al mercado común¹²⁴, 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»¹²⁵.

119. Las ventajas fiscales que establecen las Diputaciones Forales se reservan a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco o realicen al menos el 25% de su actividad en dicho territorio y se aplican fundamentalmente tanto en el IS como en el IRPF.

120. 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.

121. 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».

122. Esta Decisión no fue impugnada ni por las Diputaciones Forales ni por el Reino de España.

123. La disposición adicional octava de la Ley de medidas de acompañamiento de 1994, Ley 42/1994, de 30 de diciembre, permitió que la Comisión considerara ejecutada su Decisión, enviando un escrito a la REPER el 3 de febrero de 1995, en el que consideraba que el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 43 TCE.

124. *Vid.* las Decisiones de la Comisión 2002/504, 2002/806 y 2002/892, de 11 de julio.

125. 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 incompati-

Destacan especialmente los casos Ramondín y Demesa como paradigmáticos de las consecuencias que pueden producir las vacaciones fiscales en la economía real. Las decisiones de la Comisión ¹²⁶ 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. Fueron entonces recurridas ante el TPI, que dictó sentencias el 6 de marzo de 2002 ¹²⁷, 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 cuestionaba la autonomía fiscal de los territorios históricos, sino que se declaraba 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 que solamente las inversiones superiores a 2500 millones de pesetas y las empresas de nueva creación puedan acogerse a dichas ventajas. Las sentencias del TPI fueron confirmadas por el TJCE en sentencia de 11 de noviembre de 2004 ¹²⁸.

De otro lado, en sentencia de 14 de diciembre de 2006 el TJCE volvió a pronunciarse sobre las medidas fiscales a la inversión en el País Vasco, pero en esta ocasión para declarar el incumplimiento por España de seis decisiones de la Comisión sobre la obligación de suspender la ejecución y recuperar las ayudas, entendiéndose 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 ilegales ¹²⁹.

bilidad 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.

126. *Vid.* Decisiones 1999/718, de 24 de febrero de 1999, Demesa, y 2000/795, de 22 de diciembre de 1999, Ramondín.

127. En STJPI de 6 de marzo de 2002 se resuelven varios asuntos, de un lado los as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Demesa, y de otro los as. ac. T-92/00 y T-103/00, Ramondín.

128. As. ac. C-183/02 P, Demesa, y C-187/02 P, Ramondín, y C-186/02 P y C-188/02 P.

129. Comisión c. España, as. ac. C-485/03 a C-490/03, ap. 66 y 74.

Entre los casos a destacar no podemos dejar de referirnos a la sentencia Azores¹³⁰, que matiza de forma determinante la doctrina jurisprudencial sobre la selectividad regional como elemento determinante del concepto de ayuda de Estado, al considerar el grado de autonomía de las autoridades infraestatales como parámetro para apreciar si una medida fiscal regional es o no selectiva, superando con ello el método de derogación¹³¹ seguido sistemáticamente por la Comisión Europea para decidir sobre la selectividad regional de las medidas tributarias. El TJCE afirma que «para apreciar la selectividad de la medida de que se trata (reducción de tipos impositivos)¹³² 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»¹³³.

El caso Azores permite afirmar que las autoridades regionales con considerable autonomía pueden decidir sus medidas fiscales siempre que no supongan una desviación de los sistemas nacionales; en otras palabras, que un ente subcentral puede constituir el marco de referencia a efectos de la calificación de la medida en cuestión como ayuda de Estado, aunque sus consideraciones no podían extrapolarse sin más al caso de las ayudas del País Vasco.

Precisamente por ello ha sido muy esperada la STJCE de 11 de septiembre de 2008¹³⁴, en resolución a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco a propósito de las «vacaciones fiscales» aprobadas por las tres Diputaciones Forales del País Vasco, consistentes

130. STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa (Azores) v. Comisión, as. C-88/03.

131. Es criterio de la Comisión el considerar como medida selectiva la que suponga una desviación respecto al sistema normal de tributación del país, equiparando las medidas regionales con las derogaciones o desviaciones del sistema normal de tributación, que toma como referencia la norma estatal o general.

132. En este caso reducción de tipos impositivos.

133. Aps. 56 y 57 de la sentencia Azores.

134. As.ac. C-428/06 a C-434/06. Vid. RUIZ ALMENDRAL, V., «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 28, p. 499 y ss.

en la rebaja al 32,5% del Impuesto de Sociedades y en deducciones en la cuota por inversiones. Esta sentencia, resolviendo las ambiciosas preguntas del TSJ que pivotaban sobre el sistema de cupo, se pronuncia expresamente sobre las competencias tributarias del País Vasco.

Así, haciéndose eco del caso Azores, el TJCE analiza el criterio de autonomía institucional afirmando que deriva de la Constitución Española y del Estatuto de Autonomía¹³⁵, el de autonomía administrativa o de procedimiento, que deduce de las disposiciones aplicables, dejando sin embargo abierta la puerta a los Tribunales nacionales para que puedan verificar esta autonomía de procedimiento¹³⁶. Por último, en cuanto a la autonomía económico-financiera¹³⁷, hace una especial referencia a la Ley del Cupo de 2002, y recuerda que para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es preciso que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. Declara entonces que «el método del cálculo del cupo es especialmente complejo»¹³⁸, por lo que remite al Tribunal nacional la función de comprobar la existencia o no de compensaciones, considerando que el mero hecho de que existan transferencias no es suficiente para demostrar la existencia de compensaciones y que es el Tribunal nacional el que debe comprobar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias financieras de sus decisiones tributarias.

Una vez resueltas las cuestiones prejudiciales, el TSJ del País Vasco ha dictado el 22 de diciembre de 2008 un importante número de sentencias de contenido idéntico. En ellas declara no albergar dudas acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en la que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema legal acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones¹³⁹.

135. Ap. 79 y 87.

136. Ap. 110.

137. Ap. 123 a 144.

138. Ap. 125.

139. FD 5.º de la Sentencia 886/08.

Fundamenta esta contundente conclusión en que el cupo quinquenal que prevé la Ley del Concierto se determina mediante reglas ciertas, explícitas y reducibles a verificación matemática y en que la diferencia entre la totalidad del presupuesto de gastos y los gastos por competencias que se ejercen en el País Vasco como propias es el coste de los servicios o competencias no transferidos que soporta el Estado, y realiza un análisis del «índice de imputación», para concluir que la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tenga en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencia de fondos y que la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias, dado que el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, pues el sistema garantiza que la autonomía económica no es un «préstamo competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea éste y no el poder infraestatal el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida»¹⁴⁰.

En definitiva, la referencia a estos casos y a estos pronunciamientos permite comprobar la importante incidencia de las acciones combativas de la competencia desleal y de la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado para España y para los países miembros de la UE en el ámbito general y fiscal, no sólo por cuestionar y limitar la potestad tributaria de los Estados —y de las Comunidades Autónomas—, sino también por las incertidumbres que se plantean para los operadores jurídicos y económicos.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ALBILLOS FERNÁNDEZ, M., «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 24, 2000.
- ARMESTO MACÍAS, D., y HERRERA MOLINA, P. M., «¿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*, núm. 13, 2006.
- ARPIÓ SANTACRUZ, J. L., *Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- BERGERÈS, M.-C., «De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire», *Le Dalloz, Cahier droit des affaires*, núm. 30/7083, 2002.

140. *Ibidem*, ap. 5.º, párrafos quinto y sexto.

- BERLIN, D., «Las ayudas de Estado en material fiscal y el Derecho Comunitario», *Noticias CEE*, núm. 32, 1987.
- BOESHERTZ, D., «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, vol. 12, núm. 4, 2003.
- BRENNAN, G., y BUCHANAN, J. M., *The Power to Tax. Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge – Londres – Nueva York – New Rochelle – Melbourne – Sydney, 1980.
- CÁRDENAS ORTIZ, R., *Las ayudas de Estado y el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Investigaciones Jurídicas, núm. 3, 2003.
- CASADO OLLERO, G., «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión», *Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1986.
- CIENFUEGOS MATEO, M., *El concierto económico vasco frente al Derecho comunitario europeo*, Unión Europea Aranzadi.
- COMMUNIER, J.-M., *Droit Fiscal communautaire*, Bruylant, Bruselas, 2001.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., y HERRERA MOLINA, P. M., «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, 2005.
- DOS SANTOS, A. C., «Aides d'Etat, code de conduite et concurrente fiscale dans l'Union européenne: les centres d'affaires comme cibles», *Révue Internationale de Droit Économique*, vol. 18, núm. 1, 2004.
- FALCÓN Y TELLA, R., «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*, núm. 2.
- FALCÓN Y TELLA, R., «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*, núms. 3-4, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, R., «La deducción por actividades de exportación y el ordenamiento comunitario: la "inocuidad" de la Resolución DGT 1/2006, de 15 de junio», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2006.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen de concierto o convenio. La prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre 2008 y sus antecedentes», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 31, 2008.
- FICCHERA, F., «Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori», *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 51, núm. 4, 1997.
- FICCHERA, F., «Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario», *Revista Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 52, núm. 1, 1998.
- FLORINDO GIJÓN, F., «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*, núm. 109, 2003.

- HEREDIA BENOT, D., «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001.
- KEPPENNE, J.-P., «Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat», *Journal des Tribunaux. Droit Européen*, Bruselas, Año 8, núm. 66, 2000.
- LÜBBIG, T., «L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup d'Etat communautaire?», *Révue du Marché commun et de l'Union européenne*, núm. 465, 2003.
- LUJA, R., «Tax treaties and state aid: some thoughts», *European taxation*, vol. 44, núm. 5, 2004.
- MAGRANER MORENO, F. J., y MARTÍN LÓPEZ, J., «Ayudas de Estado y beneficios fiscales: la deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, núm. 172, 2005.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., «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*, núm. 237, 2004.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «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*, núm. 196, 2001.
- MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍNEZ CABALLERO, R., y RUIZ ALMENDRAL, V., «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas, Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 20, 2006.
- NICOLAIDES, P., «Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity», *European State aid Law Quarterly*, vol. 6, núm. 1, 2007.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., et al., «La Zona Especial Canaria», *Noticias de la Unión Europea*, vol. 17, núm. 203, 2001.
- O'BRIEN, M., «Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?», *European law review*, vol. 30, núm. 2, 2005.
- ORTIZ BLANCO, L., y LEÓN JIMÉNEZ, R., «Evolución del criterio de la selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales», *Derecho de la competencia europea y español*, Dykinson, Madrid, 2003.
- PANAYI, C., «Limitation on benefits and State aid», *European Taxation*, vol. 44, núm. 2-3, 2004.
- PANAYI, C., «State aid and tax: the third way?», *Intertax*, vol. 32, núms. 6-7, 2004.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M., «Las ayudas de Estado de carácter regional: especial incidencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal», *Revista valenciana de economía y hacienda*, núm. 1, 2001.

- PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, Las Palmas de Gran Canaria, 2003.
- PÉREZ BERNABÉU, B., *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria*, Monografías, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- PIZZONIA, G., «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*, Año LXIV, núm. 3, 2005.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J., «Ayudas públicas», en VELASCO SAN PEDRO, L. A. (dir.), *Diccionario de Derecho de la Competencia*, Iustel, Madrid, 2006.
- ROBERTSON, A., «State aid and reference policy after "GIL Insurance"», *European Competition Law Review*, vol. 25, núm. 10, 2004.
- ROCHE LAGUNA, I., *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- RODRÍGUEZ CURIEL, J. W., «De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales 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*, núm. 245, 2006.
- RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. A., y PARDO SILVA, A. J., «De nuevo sobre la prescripción en materia de ayudas estatales», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 245, 2006.
- RUBÍ CASINILLO, J. G., «El malentendido europeísmo del Tribunal Supremo: fiscalidad vasca y ayudas de estado», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V., «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 28, 2008.
- SOLER ROCH, M. T., «Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión», *Revista valenciana de Hacienda Pública, Palau 14*, núm. 17, 1992.
- SWINKELS, J., «State aid and VAT», *International VAT Monitor: a global guide to Sales Taxation*, vol. 16, núm. 5, 2005.
- TIEBOUT, C. M., «A Pure Theory of Local Expenditures», *The Journal of Political Economy, The University of Chicago Press*, vol. 64, núm. 5, 1956.
- URREA CORRES, M., «El ejercicio de competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario europeo», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 2002, 2002.
- VALLEJO CHAMORRO, J. M., «La competencia fiscal», *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, 3.ª edic., Madrid, 2007.
- VILLAR EZCURRA, M., «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999.

- VILLAR EZCURRA, M., «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*, núm. 2, 1999.
- VILLAR EZCURRA, M., «El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal», *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 3.ª edic., Madrid, 2007.
- VILLAR EZCURRA, M., «La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de estado?», publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 3, 2008.
- VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P. M., «Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- WAELEBROECK, M., y FRIGNANI, A., *Derecho Europeo de la Competencia*, t. I, Bosch, Barcelona, 1998.